

ABSCHNITT 35 DER EINKOMMENSTEUER - RICHTLINIEN 1966
IM VERHÄLTNIS ZUM BONNER GRUNDGESETZ

Ein Beitrag zur Methodik und Rechts-
quellenlehre im Steuerrecht

Dissertation

vorgelegt

der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät
der Johannes Gutenberg-Universität
in Mainz

von

Rudolf Hindringer

Mainz 1968



Digitized by the Internet Archive
in 2026

ABSCHNITT 35 DER EINKOMMENSTEUER – RICHTLINIEN 1966
IM VERHÄLTNIS ZUM BONNER GRUNDGESETZ

Ein Beitrag zur Methodik und Rechts-
quellenlehre im Steuerrecht

Dissertation

vorgelegt

der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät
der Johannes Gutenberg-Universität
in Mainz

von

Rudolf Hindringer

Mainz 1968



Erstberichterstatter : Prof. Dr. A. Grass

Zweitberichterstatter : Prof. Dr. P. Schneider

Tag der mündlichen Prüfung : 8. Juli 1968

GLIEDERUNG

Erstes Kapitel

1. Darstellung des Abschn. 35 der ESt-Richtlinien 1966	1
2. Der Versuch in Rechtsprechung und Schrifttum zur dogmatischen Rechtfertigung für die Bildung der Rücklagen für Ersatzbeschaffung (RfE)	4
3. Die sich aus der Problemstellung ergebenden und einer Lösung bedürftigen Rechtsfragen	5

Zweites Kapitel

A. Die Entwicklung und Behandlung der RfE in der Rechtsprechung	7
1. Die Rechtsprechung des RFH	7
2. Die Übernahme der Rechtsprechung des RFH durch den BFH	13
B. Die Sachverhaltswürdigung oder Rechtsfindung secundum oder praeter legem als Lösungsversuch für die Geltungsfrage der RfE	15
1. Der durch die Rechtsprechung für die Bildung von RfE herausgebildete Sachverhalt im Lichte des § 1 Abs. III StAnpG	15
a) Die allgemeine Geltung des § 1 Abs. III StAnpG	15
b) Der Anwendungsbereich des § 1 Abs. III StAnpG	17
c) Die Unmaßgeblichkeit des § 1 Abs. III StAnpG für die RfE	20
2. Die Rechtsfindung secundum und praeter legem im Verhältnis zu den RfE	30

IV

a) Die allgemeine Bedeutung des § 1 Abs. II StAnpG für die steuerliche Rechtsfindung	30
b) Die Frage der Gewinnrealisation bei Schadensfällen nach Abschn. 35 ESt-Richtlinien	32
3. § 6b EStG und Abschn. 35 ESt-Richtlinien (die Rechtsfindung secundum legem)	39
4. Die Rechtsfindung praeter legem im Hinblick auf Abschn. 35 der ESt-Richtlinien	43
a) Allgemeine Darstellung des Lückenbegriffs	43
b) Der Abschn. 35 ESt-Richtlinien	47
aa) und die Rechtsverweigerungslücke	47
bb) und die teleologische Lücke	47
cc) und die Wertlücke	63
5. Ergebnis des Versuchs einer Rechtsfindung secundum und praeter legem	65

Drittes Kapitel

Der Versuch einer gewohnheitsrechtlichen Rechtfertigung der RfE in staats- und verfassungsrechtlicher Sicht	69
A. Die geschichtliche Entwicklung der Lehre vom Gewohnheitsrecht	69
I. Die Lehre vom Gewohnheitsrecht in der historischen Rechtsschule	69
II. Die positivistischen Lehren vom Gewohnheitsrecht	71
III. Der Übergang zur modernen Rechtswissenschaft	73

V

B. Die staats- und verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Anerkennung des Gewohnheitsrechts als Rechtsquelle	75
I. Die allgemeine Bedeutung des Art. 20 GG	75
II. Der verfassungsrechtliche Begriff der Repräsentation als Element der Rechtsentstehung	77
III. Der Versuch einer gewohnheitsrechtlichen Rechtsfertigung der RfE als Verstoß gegen das Prinzip der Dreiteilung der Gewalten	81
IV. Der Staatswert als Element der Steuergesetzgebung im Verhältnis zum steuerlichen Gewohnheitsrecht	86

Viertes Kapitel

A. Ist die Einräumung der Möglichkeit zur Bildung von RfE ein Ausfluß ungeschriebener Subventionskompetenz der Verwaltung?	97
B. Die Möglichkeit einer Maßnahme nach § 131 AO im Hinblick auf Abschn. 35 ESt-Richtlinien	101
C. Zusammenfassende Schlußdarstellung der Einzelergebnisse	105

VII

Literaturverzeichnis

A) Nachweis der verwendeten Entscheidungen

1. des RFH:

RFH	VI A	155/28	v. 13. 11. 1928	in Bd.	24 S. 272
RFH	VI A	1061/28	v. 16. 1. 1929	in RStBl.	1929 S. 142
RFH	VI A	1516/28	v. 28. 3. 1929	in RStBl.	1929 S. 311
RFH	I A _a	304/29	v. 18. 6. 1929	in RStBl.	1929 S. 523
RFH	I A _a	137/29	v. 22. 10. 1929	in RStBl.	1929 S. 618
RFH	VI A	514/30	v. 2. 4. 1930	in RStBl.	1930 S. 313
RFH	VI A	805/31	v. 3. 2. 1932	in RStBl.	1932 S. 464
RFH	I A	88/30	v. 30. 5. 1932	in RStBl.	1932 S. 947
RFH	VI A	728/32	v. 13. 7. 1932	in RStBl.	1932 S. 880
RFH	VI A	682/33	v. 22. 11. 1933	in RStBl.	1934 S. 430
RFH	I A	6/34	v. 8. 8. 1934	in RStBl.	1934 S. 1126
RFH	VI A	2020/32	v. 26. 9. 1934	in StW II	1934 Nr. 729
RFH	VI A	42/34	v. 31. 10. 1934	in StW II	1934 Nr. 727
RFH	VIA	393/34	v. 22. 5. 1935	in StW II	1935 Nr. 539
RFH	VI	281/38	v. 3. 8. 1938	in RStBl.	1938 S. 964
RFH	VI	494/38	v. 10. 8. 1938	in RStBl.	1938 S. 915
RFH	VI	334/39	v. 13. 9. 1939	in StW II	1939 Nr. 534
RFH	VI	11/44	v. 3. 5. 1944	in RStBl.	1944 S. 619

VIII

2. des BFH:

BFH	Gr.S	D 1/51 S	v.17. 4.1951 in BStBl.1951 III S.107
BFH	I	4/52 U	v.17. 5.1952 in BStBl.1952 III S.208
BFH	V	198/54 U	v.27. 1.1955 in BStBl.1955 III S. 94
BFH	I	140/52 U	v. 1. 3.1955 in BStBl.1955 III S.144
BFH	I	246/54 U	v.13. 9.1955 in BStBl.1955 III S.320
BFH	IV	460/56 U	v. 4. 4.1957 in BStBl.1957 III S.195
BFH	I	315/56 U	v. 3. 9.1957 in BStBl.1957 III S.386
BFH	V	Z 181/57 U	v.27. 3.1958 in BStBl.1958 III S.248
BFH	I	D 1/57 S	v.11.12.1958 in BStBl.1959 III S. 30
BFH	VII	51/61 S	v. 8. 5.1962 in BStBl.1962 III S.290
BFH	II	112/59 U	v.29. 8.1962 in BStBl.1963 III S.150
BFH	VI	178/62 U	v.12.11.1963 in BStBl.1964 III S. 74
BFH	I	255/62 U	v. 2. 9.1964 in BStBl.1964 III S.589
BFH	VII	22/62 S	v.19. 1.1965 in BStBl.1965 III S.206
BFH	VI	90/63 U	v.29. 1.1965 in DB 1965 S.617
BFH	II	90/62 U	v.26. 1.1966 in BStBl.1966 III S.211

3. und anderer Gerichte:

FG Nürnberg	V/I	259/60	v.27. 6.1962 in EFG 1963 S.149
FG Stuttgart	III	88/58	v.11. 3.1958 in EFG 1958 S.361
FG Freiburg	II(I)	170/60	v.30.11.1963 in EFG 1963 S.150

OVG Münster	III A	1033/58	v.20. 2.1963 in BB 1963 S.844
VG Berlin	VG VIII A	243. 244/51	v.25.9.51 in DSzZ(B) 52,431

BVerfG - IBvL 23/52 - v.24. 7.1957 in amtl.Sammlg.7 S.89

BVerfG - 2BvH 2/52 - v.21. 5.1952 in amtl.Sammlg.1 S.299

BGH Z III ZR 82/55 v. 20.12.1956 in amtl.Sammlg.Bd.23,30

Bayer.Verf.G. - Vf.32 VI 47 - v.22.3.1948 in amtl.S.n.F.1,29

IX

B) Nachweis des verwendeten Schrifttums:

- | | |
|----------------------|---|
| Bachof, Otto | Grundgesetz und Richtermacht, in:
Tübinger Universitätsreden (6);
Tübingen 1959 |
| Badura | Die Tugend der Bürger und der Gehorsam
der Untertanen (eine Besprechung von
Herbert Krüger s Allgemeine Staatslehre)
in Juristen-Zeitung 1966 S. 123 |
| Bellstedt, Christoph | Die Steuer als Instrument der Politik;
eine vergleichende Untersuchung der
Steuerpolitik in den USA und Deutsch-
land. Berlin 1964 |
| Berger, Kurt | Steuerliche Abschreibung auf das An-
lagevermögen und steigende Wieder-
beschaffungskosten, in der Festschrift
für Wilhelm Eich, S. 155 ff,
Berlin 1959 |
| Blümlich-Falk | Kommentar zum Einkommensteuergesetz,
Band 1, 8. Aufl., Berlin-Frankfurt
1959 |
| Böhmer, Peter | Erfüllung und Umgehung des Steuertatbe-
standes, Düsseldorf 1958 |
| Boettcher, Konrad | Zum Steuer- und Wirtschaftsrecht der
Familienunternehmen, in:
Stb.Jb.1963/64, S. 93 ff |
| Bredeck, Helmut | Zur steuerlichen Gewinnverwirklichung
beim Tausch, Dissertation, Münster 1964 |
| Bühler-Paulick | Kommentar zum Einkommensteuergesetz,
2. Aufl., Stand der Erläuterungen:
1.8.66, München-Berlin 1965 |

- Bühler-Strickrodt Steuerrecht, Grundriß in 2 Bänden,
3. Aufl., Wiesbaden 1960
- Burckhardt, Walter Die Organisation der Rechtsgemein-
schaft, 2. ergänzte Auflage, Zürich
1944
- Burkert, Paulus Die Übertragung stiller Reserven auf
Ersatzwirtschaftsgüter, in: Schriften-
reihe des Instituts für Steuerrecht der
Universität Köln, Bd. 37, Düsseldorf 1963
- Canaris, Claus-Wilhelm Die Feststellung von Lücken im Gesetz
(eine methodologische Studie über
Voraussetzungen und Grenzen der
richterlichen Rechtsfortbildung praeter
legem), in: Schriften zur Rechtstheorie,
Heft 3, München 1964
- Coing, Helmut Grundzüge der Rechtsphilosophie,
Berlin 1950.
- Dernburg, Heinrich System des römischen Rechts, 8. Aufl.,
Berlin 1910
- Dingler, Karl Der Realisierungsgedanke im Einkom-
mens- und Körperschaftssteuergesetz,
Dissertation, Heidelberg 1939
- Eckhardt, Walter Die Steuerreform 1964, in: Der Betriebs-
berater 1964 S. 1267
- Vom Beruf unserer Zeit zur Gesetzgebung-
Savigny und die Gegenwart, in: Ge-
denkschrift für Arnim Spitaler, S.39 ff,
Köln 1965

XI

- Ehmke, Horst Prinzipien der Verfassungs-Interpretation,
in: Veröffentlichungen der Vereinigung
der Deutschen Staatsrechtslehre (VVDStL),
Bd. 20, 1963
- Enneccerus-Nipperdey Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts,
15. Aufl., Tübingen 1959
- Faehling, Jürgen Die Eigentumsgewährleistung durch Art. 14
GG als Schranke der Besteuerung,
Dissertation, Hamburg 1965
- Felix, Günter Leitideen und Leitbilder in der Recht-
sprechung der Finanzgerichte des Jahres
1958, in: Steuer und Wirtschaft 1959,
S. 274

Übertragung stiller Reserven des Anlage-
vermögens, in: Der Betriebsberater 1965,
S. 553
- Feuerbaum, Ernst Grenzen der dynamischen Bilanzauf-
fassung, in: Der Betriebsberater 1965,
S. 135
- Flume, Werner Richterrecht im Steuerrecht, in:
Stb. Jb. 64/65, S. 55 ff
- Forsthoff, Ernst Die Bindung an Gesetz und Recht, in:
Die öffentliche Verwaltung 1959, S. 41
- Freudenberg, Hans-Erich
Subventionen als Kreislaufproblem in
Markt- und Staatswirtschaft, in: Bei-
träge zur Finanzwissenschaft, Nr. 2,
Tübingen 1934
- Gail, Winfried Unternehmerische Werterhaltung und
steuerliche Gewinnermittlung in:
Der Betriebs-Berater 1965, S. 877

- Götzen, Gerhard Die Behandlung von realisierten und unrealisierten Gewinnen und Verlusten in der Bilanz und die sich hierbei ergebende Problematik unter besonderer Berücksichtigung der Höhe und des Zeitpunktes des Ausweises, Dissertation, Münster 1963
- Gnam, Arnulf Handbuch des Bilanzsteuerrechts, Freiburg/Breisgau 1965
- Grass, Adolf Das Problem der Gewinnverwirklichung bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, in: Steuer-Kongreß-Report 1964, S. 189
- Grieger, Rudolf Die Gewinnverwirklichung beim Tausch und tauschähnlichen Vorgängen, insbesondere beim Tausch von Anteilsrechten an Kapitalgesellschaften, in: Deutsche Steuerzeitung (A) 1959, S.33
- Gübbels, Bernhard Die steuerliche Abschreibung im In- und Ausland, in: Institut für Finanzen und Steuern, Heft 37, Bonn 1956
- Häfelin, Ulrich Die Rechtspersönlichkeit des Staates, I. Teil, Dogmengeschichtliche Darstellung, Tübingen 1959
- Hartmann-Boettcher-Grass Großkommentar zum Einkommensteuerrecht, nach dem Stand der 21. Nachtragslieferung vom September 1966, Stuttgart
- Hartz, Wilhelm Fortbildung des Steuerrechts (Einige Überlegungen zur Zusammenarbeit von Gesetzgebung und Rechtsprechung), in: Der Betrieb 1965, S. 755

XIII

Hast	Aussagefähigkeit der DM-Eröffnungsbilanzen, in: Der Betrieb 1949, S. 278
Hax, Karl	Die Substanzerhaltung der Betriebe, in: Der Betrieb 1956, S. 357
Henninger	Reinvestitionsvergünstigung nach § 6b EStG bei Betriebsverlagerung, in: Der Betrieb 1965, S. 379
Herrmann-Heuer	Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftssteuer, 11. Aufl., Köln 1966
Heyer, Herbert	Grenzen steuerlicher Rechtsprechung aus verfassungsmäßiger Sicht, in: Der Betriebs-Berater 1965, S. 157
Hoffmann, Fritz	Der Tausch von Anteilsrechten an Kapitalgesellschaften in der Rechtsprechung des BFH, in: Steuer und Wirtschaft 1960, S. 138
Hollatz, Günter	Vom "Richterrecht" zum Gewohnheitsrecht (Ein Beitrag zur körperschaftssteuerlichen Organschaft), in: Die Aktiengesellschaft 1962, S. 290
Höhn, Ernst	Gewohnheitsrecht im Verwaltungsrecht, Bern 1960
Hopfenmüller, Theo	Zur Mißachtung von Tatbestandsmerkmalen, in: Steuerberater-Jahrbuch 61/62, S. 237
Huber, Ernst Rudolf	Die Selbstverwaltung der Wirtschaft, Stuttgart 1958
Hugo, Gustav	Lehrbuch des civilistischen Cursus, in 4 Bänden, 2. Aufl., Berlin 1799

XIV

- | | |
|-------------------------|---|
| Husserl, Gerhart | Recht und Zeit (Fünf rechtsphilosophische Essays) Frankfurt a.M. 1955 |
| Ibsen, Hans Peter | Öffentliche Subventionierung Privater,
in: Deutsches Verwaltungsblatt 1956,
S. 461 ff, 498 ff, 602 ff. |
| Jellinek, Georg | Allgemeine Staatslehre, 3. Aufl.,
Berlin 1914 |
| Kaiser, Joseph | Die Dialektik der Repräsentation, in:
Festschrift für Carl Schmitt, S. 71 ff,
Berlin 1959 |
| Klein, Franz | Die allgemeinen Verfassungsprinzipien
des Grundgesetzes und das Steuerrecht,
in: Die Wirtschaftsprüfung 1966, S.262 |
| Klug, Ulrich | Rechtslücke und Rechtsgeltung, in:
Festschrift für H.C. Nipperdey zum
70. Geburtstag, Bd. 1, S. 71, München
und Berlin 1965 |
| Koettgen, Arnold | Subventionen als Mittel der Verwaltung,
in: Deutsches Verwaltungsblatt 1953,
S.: 485 |
| Kohlenbach | Zur Gewinnverwirklichung beim Aktien-
tausch in der Sicht des BFH-Gutachtens
I D 1/57 S vom 16.12.1958, in:
Finanzrundschau 1959, S. 301 |
| Krüger, Herbert | Allgemeine Staatslehre, Stuttgart 1964 |
| Kruse, Heinrich-Wilhelm | Über Gewohnheitsrecht, in: Steuer und
Wirtschaft.1959, S. 210

Über Ermessen und Billigkeit, in:
Steuer und Wirtschaft 1962, S. 715 |

- Lademann-Lenski-Brockhoff
Kommentar zum Einkommensteuerrecht
3. Aufl., Stuttgart 1963
- Larenz, Karl
Methodenlehre der Rechtswissenschaft,
München 1960
Kennzeichen geglückter richterlicher
Rechtsfortbildung, in: Juristische Studien-
gesellschaft Karlsruhe - Schriftenreihe 64,
Karlsruhe 1965
- Leipoldt, Günter
Die Gewinnverwendung bei der Körper-
schaftssteuer, in: Veröffentlichungen der
Wirtschaftshochschule Mannheim,
Stuttgart 1963
- List, Heinrich
Die neuere Rechtsprechung des BFH zu
Billigkeits- und Ermessensentscheidungen,
in: Steuer und Wirtschaft 1965, S. 617
- Littmann, Eberhard
Das Einkommensteuerrecht (Komm. zum
EStG), 8. Aufl., Stuttgart 1966
- Mangoldt-Klein
Das Bonner-Grundgesetz (ein Kommentar),
Berlin-Frankfurt a.M. 1957.
- Mattern-Messmer
Reichsabgabenordnung (Komm.), Bonn
1964
- Maunz-Dürig
Kommentar zum Grundgesetz, Bd. 1,
München-Berlin 1966
- Merkel, Adolf
Allgemeines Verwaltungs-Recht, Wien
1927
- Mokre, Hans
Theorie des Gewohnheitsrechts (Problem-
entwicklung und System), Wien 1932
- Müller, Hans Karl
Zur Bindung des BFH an seine Recht-
sprechung, in: Steuer und Wirtschaft 1961,
S. 683

XVI

- Nawiasky, Hans Zur Lehre vom Gewohnheitsrecht, in:
Festschrift zur Feier des 50-jährigen
Bestehens des Bay VGH, S. 156,
München-Berlin-Leipzig 1929

Allgemeine Staatslehre, 2. Aufl.,
Einsiedeln, Köln 1958
- Nawiasky-Leuser-Schweiger-Zacher
Kommentar zur Bayerischen Verfassung,
2. Aufl., München 1964
- Paulick, Heinz Auslegung und Rechtsfortbildung im
Steuerrecht, in: Gedenkschrift für
Arnim Spitaler, S. 165, Köln 1965
- Radbruch, Gustav Einführung in die Rechtswissenschaft,
10. Aufl., Herausgegeben von Konrad
Zweigert, Stuttgart 1961
- Roth, Karlernst Die öffentlichen Abgaben und die Ei-
gentumsgarantie im Bonner Grundgesetz,
in: Heidelberger Rechtswissenschaftliche
Abhandlungen, Heidelberg 1958
- Roth-Stielow, Klaus Die Auflehnung des Richters gegen das
Gesetz, Villingen 1963
- Rümelin, Max Die bindende Kraft des Gewohnheits-
rechts und ihre Begründung, Tübingen
1929
- Spitaler, Arnim Die Auslegungsregeln des Steuerrechts,
in: Steuerberater-Jahrbuch 1949, S. 267

Die gegenseitige Annäherung der Steuer-
systeme der Kulturstaaen, in: Fest-
schrift für Ottmar Bühler zum 70. Ge-
burtstag, S. 207,

Rechtssicherheit, Zweckmäßigkeit und
Gerechtigkeit im Steuerrecht, in:

XVII

Steuerberater-Jahrbuch 57/58, S. 143

Wandlungen im Steuerrecht, in: Steuer-
berater Jahrbuch 60/61, S. 379

Die Einschränkung der wirtschaftlichen
Betrachtungsweise, in: Steuerberater-
Jahrbuch 62/63, S. 405

Scheuner, Ulrich Das repräsentative Prinzip in der modernen
Demokratie, in: Festschrift für Hans Huber,
S. 222, Bern 1961

Schmölders, Günter Finanzpolitik, Berlin-Göttingen-Heidel-
berg 1955

Schneider, Peter Prinzipien der Verfassungs-Interpretation,
in: Veröffentlichungen der Vereinigung
der Deutschen Staatsrechtslehre (VVDStL),
Bd. 20, 1963

Stahl, Julius Philosophie des Rechts (in 2 Bänden),
4. Aufl., 1870

Steinberg, Wilhelm Zur Problematik der sogenannten wirt-
schaftlichen Betrachtungsweise im Steuer-
recht, in: Steuer- und Betriebsprüfung
1961, S. 181

Tautscher, Anton Die öffentliche Wirtschaft, Berlin 1953

Thiel, Rudolf Gedanken zur Methode der steuerlichen
Rechtsfindung, in: Steuerberater-Jahr-
buch 63/64, S. 161

Übertragung stiller Reserven- Kommentar
zu § 6b EStG, Düsseldorf 1964

Tipke-Kruse Kommentar zur Reichs-Abgabenordnung,
2. Aufl., Köln 1965

XVIII

- Trumpler, Hans Die Bilanz der Aktiengesellschaft nach
deutschem Aktien- und Steuerrecht
unter Hinweisen auf das Recht der Ver-
einigten Staaten, Englands und der
Schweiz; Basel 1950
- Zitelmann, Ernst Gewohnheitsrecht und Irrtum, in: Archiv
für civilistische Praxis, 66. Bd., 183
- Zoller, Artur Übertragung stiller Reserven auf das
Ersatzwirtschaftsgut, in: Rechts- und
Wirtschafts-Praxis, Blattei-Handbuch,
14 (D) ESt-Recht II B 37/62 (512,41)
-

Erstes Kapitel

Darstellung und Problematik des Instituts der "Rücklagen für Ersatzbeschaffungen" 1) in Rechtsprechung und Lehre.

- 1) Im Abschnitt 35 der ESt-Richtlinien 1966 sind die einzelnen Voraussetzungen zur Bildung der RfE sowie deren technische Durchführung im Einzelnen dargestellt. Da dieses steuerrechtliche Institut den Gegenstand dieser Arbeit vorgibt, ist die auszugsweise Darstellung dieses Abschnittes angezeigt:
- Abs.2) " Die Auflösung stiller Rücklagen der in Abs. 1 bezeichneten Art soll nach der Rechtsprechung des RFH bei buchführenden Land- und Forstwirten, Gewerbetreibenden und selbständig Tätigen, deren Gewinn durch Vermögensvergleich ermittelt wird, dann nicht zu einem steuerpflichtigen Gewinn führen, wenn das Wirtschaftsgut im Laufe eines Wirtschaftsjahres infolge höherer Gewalt (z.B. Brand, Diebstahl) oder infolge oder zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs (z.B. drohende Enteignung, Inanspruchnahme für Verteidigungszwecke) gegen Entschädigung aus dem Betriebsvermögen ausscheidet und im Laufe desselben Wirtschaftsjahres ein Ersatzwirtschaftsgut angeschafft oder hergestellt wird. Die stille Rücklage darf in diesem Fall auf das Ersatzwirtschaftsgut übertragen werden. Das Ersatzwirtschaftsgut ist zu diesem Zweck in der Bilanz des Wirtschaftsjahres, in dem das Ersatzwirtschaftsgut angeschafft oder hergestellt worden ist, mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich des Betrages anzusetzen, um den die Entschädigung den Buchwert des ausgeschiedenen

1) Im weiteren Verlauf der Arbeit wird der Begriff der "Rücklagen für Ersatzbeschaffungen" mit RfE abgekürzt.

Wirtschaftsguts (Absatz 1 letzter Satz) übersteigt. Das gilt auch dann, wenn die Entschädigung höher ist als der Teilwert des ausgeschiedenen Wirtschaftsguts. Die AfA des Ersatzwirtschaftsguts sind nach seiner betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer unter Zugrundelegung seiner Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um den Betrag der übertragenen stillen Rücklage, zu bemessen. Wegen Übertragung der in einem Wirtschaftsgut vorhandenen stillen Rücklagen auf ein Ersatzwirtschaftsgut, das bereits vor dem behördlichen Eingriff angeschafft worden ist, wird auf das BFH-Urteil vom 22.9.1959 hingewiesen.

Abs.3) Voraussetzungen für das Verfahren nach Absatz 2 sind,

1. daß die Entschädigung für das aus dem Betriebsvermögen ausgeschiedene Wirtschaftsgut als solches und nicht für Schäden gezahlt worden ist, die die Folge des Ausscheidens aus dem Betriebsvermögen sind (z.B. Aufräumungskosten, entgehender Gewinn, Umzugskosten) und
2. daß das Ersatzwirtschaftsgut wirtschaftlich dieselbe oder eine entsprechende Aufgabe erfüllt wie das ausgeschiedene Wirtschaftsgut.

Unter diesen Voraussetzungen können bei einem ausgeschiedenen Betriebsgrundstück mit aufstehendem Gebäude die in dem Bilanzansatz für den Grund und Boden und die in dem Bilanzansatz für das Gebäude enthaltenen stillen Rücklagen jeweils auf neu angeschafften Grund und Boden oder auf ein neu angeschafftes oder hergestelltes Gebäude übertragen werden. Soweit eine Übertragung der bei dem Grund und Boden aufgedeckten stillen Rücklagen auf die Anschaffungskosten des er-

worbenen Grund und Bodens nicht möglich ist, können die stillen Rücklagen auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes übertragen werden. Entsprechendes gilt für die bei dem Gebäude aufgedeckten stillen Rücklagen. "

Abs.4) Buchführende Land- und Forstwirte, Gewerbetreibende und selbständig Tätige, die den Gewinn durch Vermögensvergleich ermitteln, können am Schluß des Wirtschaftsjahrs, in dem ein Wirtschaftsgut aus den in Absatz 2 bezeichneten Gründen aus ihrem Betriebsvermögen ausgeschieden ist, eine steuerfreie "Rücklage für Ersatzbeschaffung" bilden, wenn sie zu diesem Zeitpunkt eine Ersatzbeschaffung ernstlich geplant, aber noch nicht vorgenommen haben. Die Rücklage kann für dieses Wirtschaftsjahr nur durch Bilanzänderung oder aus Anlaß von Berichtigungsveranlagungen nachgeholt werden. Die Nachholung der "Rücklage für Ersatzbeschaffung" in einem späteren Wirtschaftsjahr ist nicht zulässig.

Abs. 5) Die "Rücklage für Ersatzbeschaffung" kann in Höhe des Unterschieds zwischen dem Buchwert des ausgeschiedenen Wirtschaftsguts (Absatz 1 letzter Satz) und der Entschädigung (dem Entschädigungsanspruch) gebildet werden. Sie ist gesondert auszuweisen und im Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung durch Übertragung auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Ersatzwirtschaftsguts aufzulösen. Das Ersatzwirtschaftsgut ist zu diesem Zweck in der Bilanz mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich des Betrages der aufgelösten "Rücklage für Ersatzbeschaffung" anzusetzen.

Abs.6) Der Gewinn, der infolge der Auflösung der im ausgeschiedenen Wirtschaftsgut enthaltenen stillen Rücklagen entsteht, ist in dem Wirtschaftsjahr, in dem das Wirtschaftsgut ausgeschieden ist, voll zu versteuern, wenn am Schluß dieses Wirtschaftsjahres die Anschaffung oder Herstellung eines Ersatzwirtschaftsguts nicht ernstlich geplant und nicht

zu erwarten ist. Eine nach Absatz 4 gebildete "Rücklage für Ersatzbeschaffung" ist bei einem beweglichen Wirtschaftsgut am Schluß des ersten, bei einem Grundstück oder Gebäude am Schluß des zweiten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres gewinnerhöhend aufzulösen, wenn bis dahin ein Ersatzwirtschaftsgut weder angeschafft oder hergestellt noch bestellt worden ist. Diese Frist von einem bzw. zwei Jahren kann im Einzelfall angemessen verlängert werden, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht, daß die Ersatzbeschaffung noch ernstlich geplant und zu erwarten ist, aber aus besonderen Gründen noch nicht durchgeführt werden konnte. Schneidet ein Wirtschaftsgut gegen Barzahlung und gegen Erhalt eines Ersatzwirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen aus oder wird die für das Ausscheiden eines Wirtschaftsguts erhaltene Entschädigung nicht in voller Höhe zur Beschaffung eines Ersatzwirtschaftsguts verwendet, so darf die aufgelöste stille Rücklage bzw. die Rücklage für Ersatzbeschaffung nur anteilig auf das Ersatzwirtschaftsgut übertragen werden.

- 2) Der Versuch in Rechtsprechung und Schrifttum zur dogmatischen Rechtfertigung für die Bildung der RfE:

Der RFH, dessen Ansicht im Einzelnen weiter unten dargestellt werden wird, entnimmt das Rechtsinstitut der RfE durch Auslegung des EStG. Neben dem BFH hat sich die überwiegende Anzahl von Autoren entweder durch Bezugnahme auf den RFH oder aber durch eigene Darstellung der Ansicht der Rechtsprechung angeschlossen 1) - 7).

1) Hartmann-Boettcher-Grass zu § 6 EStG Anm 48a

2) Hermann-Heuer zu § 4 EStG Anm. 68a

3) Gnam, Handbuch des Bilanzsteuerrechts, Ordnungs-Nr. 112/113 ff

Forts. S.5

Demgegenüber weist Littmann 1) darauf hin, daß das Rechtsinstitut der RfE durch Interpretation des gesetzlichen Gewinnbegriffs nicht gerechtfertigt werden könne; dieser methodische Versuch würde nämlich zu einer Umbiegung des Gewinnbegriffs führen. Nach Littmann handelt es sich bei dem Institut der RfE vielmehr um eine Rechtsfortbildung durch die Rechtsprechung 2), die inzwischen zu Gewohnheitsrecht erstarkt sei und auf deren Anwendung der Steuerpflichtige einen im Rechtsmittelverfahren erzwingbaren Rechtsanspruch habe. Burkert 3) vertritt eine ähnliche Meinung: Er bezeichnet die Ausführungen des RFH als fragwürdig, hält jedoch eine Überprüfung dieser Frage nicht für nötig, da sich diese Rechtsfindung in der Zwischenzeit gewohnheitsrechtlich verfestigt habe.

- 3) Die gegensätzlichen Ansichten in Bezug auf die dogmatischen Grundlagen für die RfE beinhaltet die Problematik, zu deren Lösung diese Arbeit beitragen soll. Daß die Auseinandersetzung mit der Rechtsansicht des RFH grundsätzliche Erwägungen zu allgemeinen methodischen Fragen im Steuerrecht aufwirft, liegt auf der Hand. Ebenso muß bei der Auseinandersetzung mit der gewohnheitsrechtlichen Deutung der größere Zusammenhang dergestalt in das Blickfeld einbezogen werden, daß die Geltungsfrage des Gewohnheitsrechts im Verhältnis zum Bonner Grundgesetz einerseits und im Verhältnis zum öffentlichen Recht, insbesondere zum Steuerrecht, andererseits behandelt wird.

Forts.v.S.4

- 4) Zöllner in RWP 14 (D) Einkommensteuer II B 37/62 (512, 41)
5) Lademann-Lenski-Brockhoff zu § 6 EStG Anm.28
6) Bühler-Paulick zu § 5 EStG Anm. 30
7) Blümlich-Falk zu § 6 EStG Anm. 29 (S.571 oben).

- 1) Littmann zu § 6 EStG Anm. 556.
2) Littmann zu § 6 EStG Anm. 561.
3) Burkert, Die Übertragung stiller Reserven auf Ersatzwirtschaftsgüter, S. 27.

Es sei noch darauf hingewiesen, daß - von kurzen Bemerkungen und gedrängt gefaßten Erwägungen abgesehen - zu der aufgezeigten Problemstellung keine größere Arbeit vorliegt. Daraus ergibt sich notwendigerweise, daß die Auseinandersetzung mit einer das Problem ausschöpfenden Literatur nicht möglich war.

Zweites Kapitel

A) Die Entwicklung und Behandlung der RfE in der Rechtsprechung.

1) Die Tätigkeit des RFH.

Die Zulässigkeit von RfE und die Ausgestaltung dieses Rechtsinstituts vollzog sich in einer gegenseitig befruchtenden Rechtsprechung des VI. und des I. Senats des RFH.

In der Entscheidung vom 16.1.1929 1) hatte sich der VI. Senat mit der Frage zu beschäftigen, ob der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert eines abgebrannten Gebäudes und der dafür geleisteten Versicherungssumme als steuerpflichtiger Gewinn zu behandeln sei. Ohne weitere rechtliche Probleme zu erörtern oder wirtschaftliche Fragen aufzuwerfen, wurde dem Urteil folgender Leitsatz vorangestellt:

"Brennt ein versichertes Gebäude ab, so wirkt sich der Unterschied zwischen dem Bestandswert und der zu leistenden Versicherungssumme als steuerbarer Buchgewinn aus."

Die gleiche ablehnende Haltung nimmt der VI. Senat des RFH auch in seiner nächsten Entscheidung vom 20.3.1929 2) ein. Er ventiliert zwar nun die wirtschaftlichen Nachteile:

"....., daß bei dieser Berechnung ein Teil der Entschädigungssumme weggesteuert wird, sodaß der Steuerpflichtige möglicherweise gehindert ist, den Wiederaufbau durchzuführen. Diese wirtschaftlichen Erwägungen können jedoch nicht dazu führen, von der durch das Gesetz zwingend vorgeschriebenen Art der Gewinnberechnung abzuweichen."

1) RFH in RStBl. 1929, 142.

2) RFH in RStBl. 1929, 311.

Der Ansicht des VI. Senats schließt sich der I. Senat ohne Vorbehalte an 1).

Die entscheidende Wende tritt durch ein Urteil des VI. Senats 2) vom 2.4.1930 ein:

"Wird ein Unternehmen von einem Brandfall betroffen, so trifft durch den Anspruch auf Brandentschädigung eine Realisierung der in den abgebrannten Gegenständen (insbesondere des Anlagekapitals) steckenden stillen Reserven grundsätzlich nicht ein, soweit für sie Ersatz beschafft wird. Die stillen Reserven sind vielmehr in Höhe des Betrages, aus dem sich infolge der Brandentschädigung rein buchmäßig ein Gewinn ergeben würde, d.h. in Höhe des Unterschieds zwischen Buchwert und gemeinem Wert der abgebrannten Gegenstände, auf die Ersatzgegenstände in der Weise zu übertragen, daß diese nur mit ihrem Anschaffungs- oder Herstellungspreis, abzüglich der übertragbaren stillen Reserven aktiviert werden. Hat am Ende des Steuerabschnitts, in welchen der Brand fällt, eine Ersatzbeschaffung noch nicht stattgefunden, so ist - gegebenenfalls im Wege der vorläufigen Veranlagung - ein entsprechender Passivposten einzusetzen."

Unter Hervorhebung des steuerrechtlichen Grundsatzes der Nichtbesteuerung nicht realisierter Gewinne wird im vorliegenden Brandentschädigungsfalle eine Realisierung verneint. Als Argument für den geänderten Standpunkt wird durch den VI. Senat

a) die wirtschaftliche Betrachtungsweise herangezogen:

-
- 1) RFH in RStBl. 1929, 523; RFH in RStBl. 1929, 618.
2) RFH in RStBl. 1930, 313.

"Die Brandentschädigung soll nicht nur den Verlust durch den Brand decken, sondern darüber hinaus den Geschädigten zur Wiederherstellung der abgebrannten Betriebsgegenstände verhelfen. Stellt man die wirtschaftliche Bedeutung entsprechend dem letztgenannten Zweck in den Vordergrund, so wird schon deutlich, daß eine völlig isolierte Betrachtung der einzelnen mit dem Brandfall verbundenen Vorgänge - Verlust durch Vernichtung von Betriebsgegenständen, Erwachsen eines Anspruchs auf Brandentschädigung, Verwendung der Brandentschädigung zur Wiederherstellung - der wirtschaftlichen Bedeutung dieser Vorgänge nicht gerecht wird. Soweit tatsächlich ein Ersatz für die verbrannten Betriebsgegenstände beschafft wird, dient die Brandentschädigung zur Überbrückung der durch den Brand in dem Unternehmen geschaffenen Lücke. Mit ihrer Hilfe soll der Unternehmer in die Lage versetzt werden, an Stelle der abgebrannten neue Gegenstände zu beschaffen, die innerhalb des Betriebes an Stelle der abgebrannten in Funktion treten. Bei dieser Sachlage wäre es verfehlt, insoweit als die Brandentschädigung über den Buchwert der abgebrannten Gegenstände hinausgeht, von einer Realisierung der in diesen Gegenständen etwa steckenden stillen Reserven und einem dadurch erzielten steuerlichen Gewinn zu sprechen. Dem entspricht es, auch steuerlich die vom Unternehmer als Ersatz beschafften Gegenstände in einem gewissen Grad als mit dem vernichteten identisch zu betrachten und im Verfolge dieser Auffassung eine Weiterführung der in den abgebrannten Gegenständen vorhandenen stillen Reserven in den wirtschaftliche an ihre Stelle getretenen Ersatzgegenstände insoweit zuzulassen, als die buchmäßige Aufdeckung der Reserven durch die Brandentschädigung einen Buchgewinn herbeiführen würde. "

- b) der gesetzliche Gewinnbegriff entsprechend interpretiert:

"Der Brandgeschädigte denkt nicht daran, diese Reserven zu realisieren. Er befindet sich in einer ohne seinen Willen herbeigeführten Zwangslage und betrachtet die Brandentschädigung als Hilfsmittel zur Wiederherstellung des alten Zustandes, die ihn in die Lage versetzen soll, seinen Betrieb weiterzuführen."

Die ausführliche Darstellung war deswegen angebracht, weil in ihr alle jene Argumente zumindest im Ansatz vorhanden sind, deren sich bis in die Gegenwart die Befürworter des Instituts der RfE bedienen.

Dieser neuen Haltung schließt sich der I. Senat am 30.5. 1932 unter Hinweis auf die vom VI. Senat gegebene Begründung an 1). In zwei weiteren Entscheidungen unterstreicht sodann der VI. Senat seine neue Rechtsprechung zum Problem der RfE. 2), 3)

Mit Urteil vom 8.8.1934 leistet der I. Senat 4), der bisher dem VI. Senat stets ohne nennenswerte Ausführungen gefolgt war, einen eigenständigen Beitrag. Als entscheidendes Kriterium für die Möglichkeit zur Bildung von RfE fordert er das Vorliegen der Unfreiwilligkeit hinsichtlich der Aufdeckung der stillen Reserven; der wirtschaftlichen Betrachtungsweise wird nur noch eine sekundäre Bedeutung beigemessen. In dieser Entscheidung legt der I. Senat zunächst dar, daß in dem betreffenden Fall zwischen verbranntem und neu angeschaffenen Wirtschaftsgut keine Funktionsgleichheit bestünde. Dann führt er weiter aus:

-
- 1) RFH in RStBl. 1932, 947
2) RFH in RStBl. 1932, 880
3) RFH in RStBl. 1934, 430
4) RFH in RStBl. 1934, 1126

"Aber auch unabhängig von den vorstehenden Ausführungen würde es nicht zu rechtfertigen sein, die Realisierung stiller Reserven bei freiwilliger Verlegung eines Betriebes infolge wirtschaftlicher Gründe steuerlich ebenso zu behandeln, wie wenn die Betriebsgegenstände durch Feuer (d.h. unfreiwillig) vernichtet wären. Beim Wiederaufbau aus der Brandentschädigung ist keine Realisierung stiller Reserven angenommen worden, soweit durch die Zahlung der Versicherungssumme und den Wiederaufbau lediglich die Wirkungen der höheren Gewalt ausgeglichen werden; dieser Gesichtspunkt fällt fort, wenn aus geschäftlichen Gründen (d.h. freiwillig) der Betrieb verlegt wird."

Die nächsten Urteile drehen sich nun hauptsächlich um die Frage, ob die wirtschaftliche Betrachtungsweise oder die Unfreiwilligkeit der Aufdeckung von stillen Reserven den eigentlichen Rechtfertigungsgrund für die Bildung von RfE abgibt. Der eindeutigen Stellungnahme des 1. Senats gegen die wirtschaftliche Betrachtungsweise schloß sich der 6. Senat in den folgenden einschlägigen Urteilen nicht an. Er gab vielmehr der wirtschaftlichen Betrachtungsweise den unbedingten Vorzug, wie dies in der Entscheidung vom 26.9.1934 zum Ausdruck kommt. 1) Hier war der Fall zu entscheiden, ob steuerbarer Gewinn vorliegt, wenn ein altes Auto ohne Zwang mit einem den Buchsatz übersteigenden Preis verkauft wird und ein neuer Wagen angeschafft wird. Der 6. Senat gestattete, daß die stillen Reserven auf den Wagen übertragen wurden; der Gesichtspunkt des freiwilligen oder unfreiwilligen Verlustes wurde erst gar nicht berührt. Diese Ansicht vertrat der VI. Senat schließlich auch noch ausdrücklich in seiner nächsten Entscheidung 2) vom 31.10.1934:

"Durch die Ersatzgegenstände sind die abgebrannten, aber noch brauchbaren Gegenstände durch gleichartige Betriebsgegenstände ersetzt worden. Nur aus diesem Gedanken

1) RFH in StW II 1934 Nr. 729

2) RFH in StW II Nr. 727, 1934

rechtfertigt sich eine Übertragung der in den abgebrannten Gegenständen steckenden Reserven auf die Ersatzgegenstände."

Aber schon in seiner nächsten Entscheidung 1) vom 22.5. 1935 schwenkte der VI. Senat auf die Linie der vom I. Senat am 8.8.1934 ausgegebenen Parole von der Unmaßgeblichkeit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ein und führt aus:

"Ausschlaggebend war, daß der durch den Brand Geschädigte keine freiwillige Realisierung herbeiführt, sondern daß er durch eine Zwangslage dazu gebracht ist."

Mit dieser Entscheidung war für den RFH die Fragestellung nach der rechtfertigenden Voraussetzung für das steuerrechtliche Institut der RfE endgültig beantwortet. In den weiteren Entscheidungen wurde dieses Institut nur noch in seinen einzelnen Punkten weiter ausgestaltet. So wird die Rechtsprechung über die steuerliche Behandlung der Brandentschädigung auch auf die Fälle der Enteignung 2) und ausdrücklich auf das Umlaufvermögen 3) ausgedehnt. Es wird auch unterstrichen 4), daß bei Bildung eines Passivpostens - der Ersatzgegenstand kann nicht sofort angeschafft werden - die Absicht der Ersatzbeschaffung nachgewiesen werden muß. In seiner letzten einschlägigen Entscheidung 5) vom 3.5.1944 umreißt der RFH in unmißverständlicher Art und Weise abschließend seine Ansicht zu dem Geltungsgrund für die Bildung der RfE:

-
- 1) RFH in StW II 1935 Nr. 539
 - 2) RFH in RStBl 1938, 964
 - 3) RFH in RStBl 1938, 915
 - 4) RFH in StW II 1939, Nr. 534
 - 5) RFH in RStBl 1944, 619

- a) "Der Abschnitt 31 (heute Abschnitt 35) der ESt-Richtlinien gewährt keine steuerlichen Erleichterungen, die nicht im Gesetz begründet sind, sondern legt das Gesetz selbst aus. Es handelt sich um einen Auslegungserlaß, durch den Sinn, Bedeutung und Tragweite des Gesetzes klar gestellt werden sollen."
 - b) "Zweck der Bestimmung ist eine Hinausschiebung der Verwirklichung stiller Rücklagen, wenn das in Betracht kommende Wirtschaftsgut gegen den Willen der Betroffenen infolge höherer Gewalt oder infolge oder zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs gegen Entschädigung aus dem Betriebsvermögen ausscheidet."
 - c) "Entscheidend ist, daß die Rücklage gegen den Willen des Betroffenen aufgelöst wird."
- 2) Die Übernahme der Rechtsprechung des RFH durch den BFH. Die Rechtsprechung des RFH hat ihre volle Übernahme durch den BFH gefunden. In der Entscheidung 1) vom 17.5.1952 kennzeichnet der I. Senat des BFH, ohne zunächst eine eigene Stellungnahme abzugeben, die Rechtsansicht des RFH zum Problem der RfE mit folgenden Worten:

"An dieser Rechtsprechung ist wesentlich, daß eine Gewinnrealisation dort abgelehnt wird, wo das Wirtschaftsgut gegen den Willen des Kaufmanns aus dem Betrieb ausscheidet und er deshalb auch nicht den Willen zur Gewinnrealisierung beim Ausscheiden des Wirtschaftsgutes haben konnte."

Mit Urteil vom 3.9.1957 wird durch den BFH 2) das Institut

1) BFH in BStBl 1952 III S. 208

2) BFH in BStBl 1957, 386

der RfE, nachdem er bereits in vorhergehenden Entscheidungen 1) diese Möglichkeit der Steuerstundung indirekt anerkannt hat, nochmals ausdrücklich hervorgehoben:

"In diesen Fällen (höhere Gewalt und Enteignung) darf die in dem ausgeschiedenen Wirtschaftsgut ruhende stille Rücklage, die gegen den Willen der Beschwerdeführerin realisiert worden ist, auf das mit der Gegenleistung im gleichen Wirtschaftsjahr erworbene Wirtschaftsgut übertragen oder, wenn eine Ersatzbeschaffung in den folgenden Wirtschaftsjahren ernstlich in Erwägung gezogen wird, zunächst einer steuerfreien RfE zugeführt werden."

Hiermit sei der Überblick über die höchstrichterliche Rechtsprechung abgeschlossen. Dogmatische Erörterungen sind angesichts der festen Überzeugung von der gesetzlichen Verankerung dieser steuerrechtlichen Einrichtung nicht zu erwarten. Die Gerichte beschäftigen sich nur noch mit ganz speziellen Einzelproblemen der als solcher anerkannten Möglichkeit der RfE.

1) Ausführliche Nachweise ergeben sich aus der unter Anm. auf S. 13 dieser Arbeit angegebenen Entscheidung.

B) Ergibt die Sachverhaltswürdigung oder die Rechtsfindung secundum oder praeter legem einen Geltungsgrund für die Bildung von RfE ?

§ 1 des Steueranpassungsgesetzes vom 16.10.1934 lautet:

- Abs. 1: (ist weggefallen)
Abs. 2: Dabei sind die Volksanschauung, der Zweck und die wirtschaftliche Bedeutung der Steuergesetze und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen.
Abs. 3: Entsprechendes gilt für die Beurteilung von Tatbeständen.

Den Absätzen II) und III) des § 1 St Anp. G entsprechend ergeben sich für das in dieser Arbeit aufgezeigte Problem zwei Lösungsmöglichkeiten: Entweder finden die RfE ihre Rechtfertigung darin, daß sie unmittelbar aus dem Gesetz abgeleitet werden können oder die Problematik wird schon auf einer vorgelagerten Ebene bei der Wertung und Würdigung des Sachverhalts mittels der wirtschaftlichen Betrachtungsweise 1) einer Lösung zugeführt. Daß die Prüfung des Sachverhalts zuerst vorzunehmen ist, ergibt sich aus dem Umstand, daß ein dem § 1 Abs. III St Anp. G entsprechender Sachverhalt die Voraussetzung für die anschließende Gesetzessubsumtion darstellt.

1) Der durch die Rechtsprechung für die Bildung von RfE herausgebildete Sachverhalt im Lichte des § 1 Abs. III St AnpG

a) Die allgemeine Geltung des § 1 Abs. III St AnpG.

Zwischen der Ermittlung des Sachverhalts und dessen Subsumtion unter die betreffenden Normen des Steuerrechts muß gemäß § 1 Abs. III St. AnpG ein weiterer Vorgang

1) im Weiteren abgekürzt mit wBW

stattfinden, nämlich die Wertung und Würdigung des Sachverhalts. Hierbei ist der wirtschaftliche Gehalt eines Vorgangs zu erfassen und festzustellen, ob die bürgerlich-rechtliche Form das, was die Beteiligten wollten oder wirtschaftlich erstrebten, zutreffend wiedergibt. 1)

Im Schrifttum ist § 1 Abs. III St.Anp.G auf totale Ablehnung einerseits und wohlwollende Zustimmung andererseits getroffen. So bezeichnet Thiel 2) diese Regelung methodologisch gesehen als ein Unding. Er weist zunächst einmal darauf hin, daß der Gesetzgeber den Sachverhalt mit dem Tatbestand verwechselt hat. Denn selbstverständlich – und das wird von niemand bestritten – soll die Vorschrift besagen, daß der Sachverhalt in der dort bestimmten Weise zu beurteilen ist. So gesehen kommt nach Thiel diese Vorschrift im Ergebnis jedoch einer Aufforderung zur Rechtsbeugung gleich. Für den Sachverhalt gäbe es nämlich nur einen einzigen Beurteilungsgrundsatz, daß nämlich der Gesetzesanwender die Wirklichkeit und nichts als die Wirklichkeit zu ergründen habe. Ein Gesetzesanwender, der den festgestellten Sachverhalt vor der Subsumtion nach bestimmten Prinzipien oder gar nach seinem Gefühl beurteilt und den so beurteilten Sachverhalt der Subsumtion zu Grunde legt, trifft nach der Meinung von Thiel seine Entscheidung auf Grund eines manipulierten Sachverhalts und verstößt damit gegen das Gebot der Rechtsfindung.

Die ablehnende Haltung von Thiel wird unter Herausstellung einer weiteren Begründung auch von Bühler 3)

1) BFH in BStBl 1964 III 74

2) Thiel in Stb. Jb. 63/64 S. 161 ff (S. 183)

3) Bühler-Strickrodt, Steuerrecht Bd. I, S. 159 (§ 8/IIIb)

eingenommen. Hier wird hervorgehoben, daß, da die Sachverhalte überhaupt nur unter dem Gesichtspunkt der Anwendung bestimmter steuerrechtlicher Normen von Bedeutung sind, ihre Wertung mit der im Wege der Auslegung zu vollziehenden Gesetzesanwendung stets zusammenfällt. Insoweit liege also eine unnötige Verdoppelung der Methode der wBW vor.

Dieser grundsätzlich ablehnenden Haltung steht ein weiter Fächer von Meinungen 1) gegenüber, die die Geltung und Durchführung des § 1 Abs. III StAnpG in den verschiedensten Modifikationen bejahen. Mit Spitaler 2) halte auch ich eine Anwendung des § 1 Abs. III StAnpG in bestimmten Grenzen für zulässig. Die Grenzen für die Anwendungsmöglichkeit dieser Vorschrift sind durch die von Thiel und Bühler dargelegten Bedenken aufgezeigt worden: Es darf der Sachverhalt nicht manipuliert und es muß eine Überlappung zwischen der Gesetzesauslegung und der Wertung des Sachverhalts vermieden werden. Ist dieser Rahmen eingehalten, so ist nicht ersichtlich, warum diese gesetzliche Ausnahmebestimmung im Steuerrecht keine Anwendung finden soll.

b) Der Anwendungsbereich des § 1 Abs. III StAnpG.

Um nun den Inhalt und den Anwendungsbereich der wBW bei der Wertung und Würdigung des Sachverhalts zu erkennen, muß man davon ausgehen, daß sie in einem gewissen Gegensatz zur bürgerlich-rechtlichen Betrachtungsweise oder zur Betrachtungsweise anderer Rechtszweige steht 3). Den Rechtssätzen jener nicht der Steuerrechts-

1) Böhmer, Erfüllung und Umgehung des Steuertatbestandes, S. 11 mit zahlreichen Nachweisen

2) Spitaler Stb. Jb. 62/63 S. 405 ff.

3) Spitaler Stb. Jb. 62/63 S. 419.

ordnung zuzuordnenden Rechtsgebiete liegt vielfach ein wirtschaftlicher Gehalt zu Grunde. Dieser wirtschaftliche Gehalt ist niemals gemeint, wenn man von der wBW des Steuerrechts spricht. Immer muß es sich dabei um etwas anderes handeln, als was sich wirtschaftlich aus dem bürgerlichen Recht, dem Handelsrecht, dem Arbeitsrecht usw. ergibt. Handelt es sich lediglich um den wirtschaftlichen Gehalt, der dem Sachverhalt nach den Rechtssätzen der anderen Gebiete entnommen werden kann und was wirtschaftlich nicht nur für die anderen Rechtsgebiete, sondern auch für das Steuerrecht gilt, so besteht kein Anlaß, für das Steuerrecht eine besondere wBW hervorzuheben. Nur dann, wenn die Wertung und Würdigung eines Sachverhalts für das Gebiet des Steuerrechts etwas anderes ergibt, als nach anderem Recht, handelt es sich um etwas, was man als Ergebnis der wBW des Steuerrechts hervorheben kann.

Bei der Wertung und Würdigung des Sachverhalts kommt es somit auf den wirtschaftlichen Gehalt und auf den wirtschaftlichen Sinn und Zweck an, den der Handelnde mit der Setzung des Sachverhalts verbindet. Geht man dabei davon aus, daß die Steuergesetze die ursprünglichen Lebensverhältnisse von ihrer Einkleidung in bestimmte Rechtsformen gleichmäßig treffen sollen, dann ist es klar, daß es nur auf diese Momente - den wirtschaftlichen Gehalt und Ziel- und Zwecksetzung - ankommen kann und muß. Aus diesen Überlegungen ergibt sich dann für die Deutung der wBW als Element der teleologischen Auslegung der Gesetze und für ihre Verwendung bei der Wertung und Würdigung der Sachverhalte die von Spitaler gegebene Formel 1):

"Sie (die wBW) zielt dort, wo sie zur Anwendung kommen kann, im ersteren Fall darauf hin, den Sinn

1) Spitaler in Stb. Jb. 62/63 S. 421

und Zweck des Gesetzes und im letzteren Fall den Sinn und Zweck der Setzung des Sachverhalts zu berücksichtigen."

Eine genaue Aufzeichnung der oben für die Anwendungsmöglichkeit des § 1 Abs. III StAnpG aufgeführten Grenzen ist somit möglich.

Eine Sachverhaltsmanipulation liegt dann nicht vor, wenn aus dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung heraus gewisse äußere Formen außer Acht gelassen werden; eine Überlappung zwischen Gesetzesauslegung und Würdigung des Sachverhalts scheidet dann aus, wenn die Methode der teleologischen Auslegung sich nur auf die Ergründung des Sachverhalts beschränkt. Wird eine dieser Grenzen überschritten, so ist auf der Ebene der Wertung der Sachverhalte kein Platz für Lösungsmöglichkeiten; dann muß versucht werden, auf der Subsumtionsebene einen Weg zu finden.

Der für die Würdigung von Sachverhalten notwendige Wertungsmaßstab ist, wie sich aus der Bezugnahme des Abs. III auf Abs. II des § 1 StAnpG ergibt, der Zweck und die wirtschaftliche Bedeutung der Sachverhalte.

Während Zweck und wirtschaftliche Bedeutung des Steuergesetzes nach § 1 Abs. II StAnpG zu berücksichtigen sind, sind nach § 1 Abs. III StAnpG Zweck und wirtschaftliche Bedeutung bei der Beurteilung von Sachverhalten zu berücksichtigen ¹⁾. Demgegenüber meint Böhmer ²⁾, daß für die Sachverhaltsbeurteilung nicht der Zweck und die wirtschaftliche Bedeutung der der Besteuerung unterliegenden Sachverhalte, sondern der auf sie anzuwendenden Steuergesetze maßgebend sei. Da die Ansicht Böhmers die direkte Bezugnahme zwischen Sachverhalt und Steuer norm bezweckt und somit eine unzulässige Überlappung zwischen Subsumtionsvorgang und Sachverhaltswürdigung

¹⁾ Tipke-Kruse zu § 1 StAnpG, Anm. 45

²⁾ Böhmer, Erfüllung und Umgehung des Steuertatbestandes, S. 40

einträte, kann ihr nicht gefolgt werden. Auch der BFH 1) lehnt indirekt die Ansicht Böhmers ab, indem er ausführt, daß bei Beurteilung von Sachverhalten ihr Zweck und ihre wirtschaftliche Bedeutung zu berücksichtigen sind, was im konkreten Fall zu dem Ergebnis führt, daß die von den Beteiligten verfolgten Ziele, die durch den jeweils untersuchten Sachverhalt verwirklicht werden sollen, geprüft werden.

- c) Die Unmaßgeblichkeit des § 1 Abs. III StAnpG für die RfE.

An Hand zweier Beispiele sollen die theoretischen Ausführungen zu § 1 Abs. III StAnpG erläutert werden; so dann wird auf die Problematik im Rahmen der RfE eingegangen.

Das erste Beispiel ist einem Urteil des BFH 2) entnommen: Im Urteilsfall hat die Steuerpflichtige Baugeräte unter Verwendung eines für Baugeräte allgemein festgelegten Einheitsmietvertrages an Baugeschäfte vermietet. In einer Anlage zum Mietvertrag wird den Kunden das Recht eingeräumt, innerhalb einer bestimmten Frist, die die vereinbarte Mietdauer nicht übersteigt, die Geräte zu kaufen. Macht die Kundschaft von diesem Recht Gebrauch, so werden die entrichteten Beträge in voller Höhe auf den Kaufpreis, der im Mietvertrag festgesetzt ist, angerechnet. Der Restkaufpreis ist vom Tage der Überlassung der Baugeräte an bis zu seiner Bezahlung zu verzinsen. Die monatlich zu zahlende Miete hat nun im Urteilsfall den Nutzungswert des benutzten Baugerätes bei weitem überstiegen und sie hat bereits bei einer 9 - 12 monatigen Gebrauchsüberlassung zwei Drittel bis drei Viertel des Wertes des Gegenstandes

1) BFH in BStBl 1964 III 74

2) BFH in BStBl 1955 III 94

erreicht, obwohl dieser eine wirtschaftliche Nutzungsdauer von mehreren Jahren hat. Der Abnehmer kann diesen Aufwand grundsätzlich während der Mietdauer nicht verringern, da er die vereinbarte Mietzeit nicht vorzeitig lösen kann. Übt die Kundschaft das Kaufrecht aus, so werden ihr die für die Gebrauchsüberlassung entrichteten überhöhten Zahlungen in vollem Umfang auf den Kaufpreis angerechnet, ohne daß sie für die frühere Gebrauchsüberlassung noch eine Entschädigung zahlen müßte.

Der BFH stand nun vor der Frage, ob die bürgerlich-rechtliche Ausgestaltung, nach der ein Mietvertrag, verbunden mit einem Optionsrecht vorlag, maßgeblich sei. Um eine Großhandelsvergünstigung gemäß § 7 Abs. III UStG zu gewähren, mußte die wirtschaftliche Bedeutung dieser Veranstaltung geprüft werden. Dabei erfordert die Feststellung der den Vorgängen innewohnenden wirtschaftlichen Bedeutung ein Eingehen und eine Würdigung der näheren Umstände; hierbei sind insbesondere die wirtschaftlichen Ziele, die den Vertragsparteien vorgeschwebt haben, von Bedeutung. Der BFH geht in dem Beispielsfall zu Recht davon aus, daß von jemanden, der als rechnender Unternehmer die oben geschilderten Vereinbarungen eingeht, angenommen werden kann, daß er in aller Regel von vorneherein mit einem Kauf seinerseits gerechnet hat, da dieser ihm besondere wirtschaftliche Vorteile bringt. Andererseits hat die Steuerpflichtige ihren Abnehmern ein Kaufrecht eingeräumt, an das sie innerhalb der Zeit der Gebrauchsüberlassung gebunden ist. Die Interessenlage beider Parteien zielt also von vorneherein auf einen Verkauf bzw. Kauf ab. In Anbetracht dieser besonderen Umstände ist hinsichtlich der bürgerlich-rechtlichen Ausgestaltung ein Durchgriff zulässig und erforderlich; es sind nicht zwei verschiedene, sondern nur ein einheitlicher Wirtschaftsvorgang vorliegend, der in seinen Auswirkungen dem Kauf auf Abzahlung entspricht. Dieser den Ziel-

setzungen der Parteien entsprechende Sachverhalt wird nun der Subsumtion zu Grunde gelegt. Klar und ohne größere Schwierigkeiten kann dieses Beispiel dem Anwendungsbereich des § 1 Abs. III StAnpG zugeordnet werden. Die von den Parteien gewählte bürgerlich-rechtliche Einkleidung der wirtschaftlichen Veranstaltung konnte eindeutig als Verzerrung und Verwässerung des eigentlich Gewollten erkannt werden. Der wirtschaftliche Gehalt deckte sich nicht mit demjenigen, der in den bürgerlich-rechtlichen Rechtsformen Gestalt gewonnen hat.

Das zweite Beispiel ist in Anlehnung an eine Entscheidung des RFH 1) gebildet:

Die X-Aktiengesellschaft unterhielt in N und anderen Städten Deutschlands eine Reihe von Waren- und Verkaufshäusern. Die AG war ein Familienunternehmen. Das Aktienkapital betrug 6,8 Mio RM, wovon 1,2 Mio RM sich im Besitz der Aktiengesellschaft befanden. Von den hiernach in den Händen der Aktionäre befindlichen 5,6 Mio RM besaß die Familie X zusammen 60 v. H. = 3,36 Mio RM. Im Jahre 1929 wurden zwischen der X-AG und der Y-AG ein Fusionsvertrag geschlossen, nach dem die X-AG ihr gesamtes Gesellschaftsvermögen an die Y-AG mit dem Recht der Fortführung der bisherigen Firma veräußerte, ohne daß eine Liquidation der Vermögen der Aktiengesellschaften stattfinden sollte. Als Gegenleistung sollten die Aktionäre der X-AG für je 3 Stück X-Aktien 4 Stück Y-Aktien erhalten. Es entfielen demnach auf 5,6 Mio RM X-Aktien 7,446 Mio RM Y-Aktien. Zu diesem Zweck erhöhte die Y-AG ihr Grundkapital um 10 Mio RM.

1) RFH in RStB1 1932 S. 464

Der RFH hatte die Frage zu entscheiden, ob bei den X-Aktionären eine Gewinnverwirklichung eingetreten war. Das Beispiel stellt eine echte Fusion dar, die zur Verschmelzung von zwei Aktiengesellschaften unter Fortbestehen der Übernehmenden und Erlöschen der aufgenommenen geführt hat, und bei der die Aktionäre der erloschenen Gesellschaft entsprechend ihrer Beteiligung an dem untergegangenen Unternehmen Aktien der Übernehmenden Gesellschaft erhalten haben.

In bürgerlich- und handelsrechtlicher Sicht stellt sich obiger Vorgang als Aktientausch dar. In Anwendung des § 1 Abs. III StAnpG, den Boettcher 1) als "rechtlichen Aufhänger" für diese wirtschaftlichen Überlegungen bezeichnet, kommt der RFH zu dem Ergebnis, daß auf Grund der wBW im Steuerrecht die getauschten Aktien wirtschaftlich als nämlich anzusehen seien und damit kein Tausch vorliege; es sei alles beim Alten geblieben. Der RFH begründet dieses Ergebnis im wesentlichen mit zwei Überlegungen:

- aa) die Lage der Aktionäre, sowohl der aufgenommenen wie der Übernehmenden Gesellschaft, hat sich durch die Fusion hinsichtlich der Kapitalanlage nicht geändert; das eine Risiko ist durch ein anderes gleichwertiges ersetzt worden. Das eingegangene Engagement wird in anderer Form fortgeführt und erst bei dessen Abwicklung, d.h. bei der mit einer Beteiligungsaufgabe verbundenen Veräußerung der Aktien zeigt sich, ob Gewinne oder Verluste entstanden sind.
- bb) Die Bejahung der wirtschaftlichen Nämlichkeit, d.h. die Verneinung eines Tausches und damit einer Gewinnverwirklichung, ergibt sich auch aus einem Ver-

1) Boettcher Stb. Jb. 63/64 S. 93 ff (S. 121)

gleich der Aktionäre der aufnehmenden und der aufgenommenen Gesellschaft. Die Aktionäre der aufgenommenen Gesellschaft sind statt wie bisher nur an dem Vermögen der einen der verschmelzenden Gesellschaften in Zukunft an dem zusammengelegten Vermögen der beiden Aktiengesellschaften beteiligt. Trotzdem wird bei ihnen der Gedanke an eine Gewinnrealisierung nicht eintreten. Erwägt man nun, daß es letzten Endes häufig von Zufälligkeiten abhängt, welche von beiden Gesellschaften bestehen bleibt, so wird deutlich, daß man auch bei den Aktionären der aufgenommenen Gesellschaft den Aktien-tausch noch nicht als vollendete Gewinnrealisierung behandeln kann."

Die Begründung des RFH ist in ihrer allgemeinen und wenig präzisen Ausführung nicht geeignet, auf der Ebene der Sachverhaltswürdigung vom Ergebnis der handelsrechtlichen Wertung abzugehen und mit dem Hinweis auf die wirtschaftliche Nämlichkeit in steuerrechtlicher Sicht einen grundsätzlich zur Gewinnverwirklichung führenden Tauschvorgang zu verneinen. Dies hat der BFH, der im Ergebnis mit dem RFH übereinstimmt, auch in seinem Tauschgutachten vom 11.12.1958 hervorgehoben ¹⁾. Hierin führt er aus, daß der vom RFH geltend gemachte Gesichtspunkt der Fortführung des bisherigen Engagements in anderer, aber wirtschaftlich gleichwertiger und gleichartiger Form dann nicht entscheidend zu sein braucht, wenn das übernommene Betriebsvermögen gegenüber dem Betriebsvermögen der aufnehmenden Kapitalgesellschaft an Bedeutung zurücktritt oder einen anderen wirtschaftlichen Charakter hat. In solchen Fällen wird es auch kaum vom Zufall abhängen, welche der beiden Kapitalgesellschaften als aufnehmende Gesellschaft in Betracht kommt.

1) BFH in BStBl 1959 III 30 ff

In den weiteren Ausführungen innerhalb des Tauschgutachtens setzt der Bundesfinanzhof nach dieser Kritik an den Entscheidungsgründen des RFH nun jedoch nicht mit der Untersuchung an, ob hinsichtlich des Beteiligtentausches von einer wirtschaftlichen Nämlichkeit gesprochen werden kann; er prüft den Vorgang nicht an Hand der zumindest beim Wertpapiertausch erforderlichen Merkmale der Art-, Wert- und Funktionsgleichheit. Der BFH bejaht die wirtschaftliche Nämlichkeit unter Heranziehung des § 15 Abs. II KStG. Er legt dar, daß der Gesetzgeber, wenn er bei der die Voraussetzungen des § 15 Abs. II KStG erfüllenden Verschmelzung von einer Realisierung der in dem übertragenen Betriebsvermögen liegenden stillen Reserven absieht, damit u. A. zum Ausdruck bringe, daß er in dem Betrieb der übernehmenden Kapitalgesellschaft eine Fortführung des Betriebs der übertragenden Kapitalgesellschaft sieht. 1) Denn die zwingende Fortführung der Buchwerte der übertragenden AG bei der übernehmenden AG beruhe auf der Vorstellung, daß das übertragende Unternehmen durch die Verschmelzung nicht in seine einzelnen Bestandteile auseinanderfällt, sondern in der überlebenden AG weiterlebt. Deshalb erscheine es auch vertretbar, diesen Gedanken auch bei der Frage zu verwerten, ob der Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft durch den Tausch von Anteilen der übernehmenden Kapitalgesellschaft wirtschaftlich etwas anderes erhält als er bisher gehabt hat.

Der vom BFH eingeschlagene und in vollem Umfang zu billigende Weg stellt sich vom methodischen Standpunkt aus als höchst interessant und neuartig dar. Der grundsätzlich stets zu beachtende § 1 Abs. III StAnpG kommt bei dieser Sachverhaltsgestaltung im Hinblick auf eine etwaige wirtschaftliche Nämlichkeit erst gar nicht zur Anwendung. Damit sind die Gefahren einer Sachverhaltsmanipulation oder Auslegungsüberlappung eo ipso ausgeschlossen. Gemäß § 15 Abs. II

1) Der gleiche Gedanke kommt auch in § 348 Akt. G (§ 242 a. F.) zum Ausdruck.

KStG ist von einer Gewinnverwirklichung abzusehen. Der vom BFH betretene Weg könnte auch noch auf eine andere Weise gedeutet werden: Es wird zwar nach § 1 Abs. III StAnpG verfahren, jedoch tritt an die Stelle des Beurteilers, der die Wertung und Würdigung sonst noch führt, der Gesetzgeber mit der Fiktion des § 15 Abs. II KStG.

Die Darstellung obiger Beispiele, wovon eines das klare Funktionieren des § 1 Abs. III StAnpG aufzeigte und das andere eine diese Vorschrift durchbrechende Ausnahme darlegt, haben nun auch in praktischer Hinsicht den Weg geebnet, um die RfE zu untersuchen. Bei der Frage nach einer möglichen Anwendung des § 1 Abs. III StAnpG auf das Institut der RfE sei von dem durch die Rechtsprechung häufig herausgestellten Fall des Brandschadens ausgegangen. Zum Verständnis seien nochmals die einzelnen wirtschaftlichen Stationen dargelegt:

- aa) Der Steuerpflichtige schließt mit einem Versicherer einen Vertrag ab, demgemäß der Versicherer für den Schaden aufkommt, der an den versicherten Gebäuden des Versicherungsnehmers durch Feuer u.ä. eintritt.
- bb) Es tritt der Versicherungsfall ein:
Zu Gunsten des Geschädigten entsteht ein Geldanspruch ¹⁾ gegenüber dem Versicherer, der in der Regel den Buchansatz des vernichteten Wirtschaftsguts übersteigt.
- cc) Der Versicherungsnehmer beabsichtigt die von dem Versicherer geleistete Geldsumme zur Anschaffung eines funktionsgleichen Wirtschaftsguts zu verwenden; diese Absicht tut er nach außen kund (Anbahnung von

1) Zur steuerrechtlichen Behandlung der Versicherungsleistung siehe FG Nürnberg in EFG 1963, 149.

vertraglichen Positionen mit Bauunternehmern, Architekten und Handwerkern).

- dd) Das funktionsgleiche Wirtschaftsgut wird innerhalb eines bestimmten Zeitraumes hergestellt oder angeschafft.

Bei Begutachtung dieser Vorgänge sind die einzelnen Punkte nach ihren objektiven und subjektiven Zielsetzungen zu durchforschen und in ihrer Wechselbeziehung zu betrachten. Stellt sich als Ergebnis dieser Prüfung heraus, daß das wirtschaftliche agens von dem in den bürgerlich-rechtlichen Ausgestaltungen zum Ausdruck kommenden verschieden ist, kann an die Anwendung des § 1 Abs. III StAnpG gedacht werden.

Auszugehen ist von dem Versicherungsvertrag. In dessen Abschluß kommt die Absicht des Versicherungsnehmers zum Ausdruck, bei Eintritt eines entsprechenden Schadensfalles durch Einsetzung der Versicherungssumme den Schaden zu beheben, d.h. das beschädigte oder vernichtete Wirtschaftsgut wieder zu beschaffen (entsprechende Klausel im Vertrag). Dem Schadensfall als solchen kommt keine selbständige Bedeutung zu; er stellt nur den Umstand dar, der den Versicherungsvertrag in seinen Wirkungen und damit auch die mit ihm verbundenen Absichten aktualisiert. Die Herstellung und Anschaffung des vom Schadensfall betroffenen Wirtschaftsgutes bzw. die darauf gerichtete und irgendwie nach außen manifestierte Absicht stellt sich dar als Konkretisierung der bereits mit Abschluß des Versicherungsvertrages gehegten Zielsetzungen. Der feststellbare wirtschaftliche Gehalt liegt also darin, daß der Geschädigte durch zutreffende Rechtsgestaltungen - Versicherungsvertrag und Wiederherstellung - ein mögliches Schadensrisiko mit allen seinen Auswirkungen abfängt. Dieser wirtschaftliche Gehalt findet seine zutreffende Einkleidung in die erforderlichen und von der Rechts-

ordnung (bürgerliches Recht und Versicherungsrecht) zur Verfügung gestellten Rechtsformen durch die oben dargestellten 4 Punkte (aa - dd).

Nun ist aber die Tatsache nicht von der Hand zu weisen, daß der durch die Einwirkung höherer Gewalt hervorgerufenen Aufdeckung von stillen Reserven ebenfalls wirtschaftliche Bedeutung zukommt. Eine Rückbesinnung auf die von Spitaler gegebene Formel, daß nämlich nur eine teleologische Auswertung des Sachverhalts zulässig ist, ergibt jedoch die Unbeachtlichkeit dieses Moments auf der Ebene der Sachverhaltswürdigung. Wie bei der teleologischen Auslegung von Gesetzen der Wille und die Absicht des Gesetzgebers erforscht werden, so hat dies auch bei der Sachverhaltswürdigung für die Erforschung der subjektiven Seite des Einzelnen zu gelten. Dementsprechend sind objektive Vorgänge, die sich ohne Bezug auf Subjektives darstellen, einer teleologischen Betrachtung nicht zugänglich und damit von § 1 Abs. III StAnpG nicht erfassbar.

Der objektive Umstand der Aufdeckung von stillen Reserven findet in den innerhalb des Versicherungsvertrages eingebetteten Zielsetzungen und Absichten kein subjektives Gegenstück. Es wäre wirklichkeitsfremd und konstruiert, wollte man aus dem Abschluß des Versicherungsvertrages die Absicht des Versicherten entnehmen, er beuge einem Schadensrisiko nur - oder auch - deshalb vor, um eine Aufdeckung stiller Reserven zu vermeiden. Entsprechendes wurde bisher auch noch von niemandem geltend gemacht. Die Unfreiwilligkeit, die vom RFH als Rechtfertigung herausgestellt wurde, ist eben nicht die Negation einer freiwilligen Veräußerungsabsicht und damit etwas Subjektives; ihr fehlt vielmehr der subjektive Bezug, die Finalität. Abwegig wäre es auch, bei dem behandelten Sachverhalt eines Brandschadensfalles unter dem Motto: es bleibt

alles beim Alten, einen wirtschaftlichen Gehalt überhaupt zu leugnen. Kommt doch die Bedeutung dieser wirtschaftlichen Veranstaltung in der Regel dadurch zum Ausdruck, daß der Steuerpflichtige – was die Rechtsprechung 1) auch billigt – zwar ein funktionsgleiches, aber hinsichtlich des Wertes, der technischen Neuerung und der weiteren Verwendungsmöglichkeit ein anspruchsvolleres Wirtschaftsgut anschafft. 2)

Für die Anwendung des § 1 Abs. III StAnpG ist also im Hinblick auf die RfE kein Raum; es ist nicht die Aufgabe dieser Vorschrift, zutreffende bürgerlich-rechtliche Rechtsformen zu übergehen und einen Durchgriff zu ermöglichen. Ein solches Verhalten liefe auf eine Manipulation des Sachverhalts hinaus.

Die Darstellung weiterer Beispiele, auf die die Rechtsprechung das Institut der RfE angewandt hat und die Überprüfung hinsichtlich der Anwendungsmöglichkeit des § 1 Abs. III StAnpG erübrigt sich. Im Interesse einer einheitlichen Lösung muß für alle Sachverhaltsgestaltungen, für die die Rechtsprechung die Bildung von RfE zugelassen hat, von einer gemeinsamen Basis ausgegangen werden. Es würde nur zu Unklarheiten und methodischen Bedenken führen, wenn einmal auf der Ebene des § 1 Abs. III StAnpG, ein andermal direkt nach Abs. II dieser Vorschrift vorgegangen würde. Dies gilt umsomehr, als das ausführlich untersuchte Beispiel des Brandschadensfalles keine Ausnahmestellung einnimmt, sondern, wie die Rechtsprechung beweist, einen Hauptanwendungsfall darstellt.

1) BFH in BStBl 1951 III 193

2) Burkert, Die Übertragung stiller Reserven auf Ersatzwirtschaftsgüter, S. 17

2) Die RfE: ein Ergebnis der Rechtsfindung secundum oder praeter legem ?

a) Die allgemeine Bedeutung des § 1 Abs. II StAnpG für die steuerliche Rechtsfindung.

Bei der Auslegung der Steuergesetze sind der Zweck und die wirtschaftliche Bedeutung der Steuergesetze, die Entwicklung der Verhältnisse und die Volksanschauung zu berücksichtigen. Ein Vergleich zwischen der in § 1 Abs. II StAnpG verankerten wBW mit jenen Auslegungsregeln, die die allgemeine juristische Methodenlehre als teleologische Gesetzesauslegung bezeichnet und die innerhalb aller Rechtsgebiete von größter Bedeutung ist, ergibt, daß die wirtschaftliche wBW des § 1 Abs. II StAnpG mit der teleologischen Gesetzesauslegung identisch ist. wBW und teleologische Gesetzesauslegung sind synonyme Bezeichnungen für jene Form der Gesetzesauslegung, die den normativen Gehalt des Gesetzes aus dessen Sinn und Zweck abzuleiten versucht 1). Dabei versteht es sich von selbst, daß die in § 1 Abs. II StAnpG aufgezählten Auslegungsmöglichkeiten nicht die einzigen sind, die bei der Auslegung von Steuergesetzen zu berücksichtigen sind, sondern daß es noch viele von der allgemeinen Methodenlehre entwickelte Gesichtspunkte gibt, die der Steuerrichter bei der Auslegung der Steuergesetze beachten muß 2). Im Rahmen des § 1 Abs. II StAnpG muß also festgehalten werden, daß die wBW bei der Auslegung von Steuergesetzen als Element der teleologischen Auslegung immer nur dann zum Zuge kommt, wenn dies durch den Sinn und Zweck des Gesetzes geboten ist. Bei der Auslegung handelt es sich stets um

1) Thiel in Stb. Jb. 63/64 S. 181

2) Spitaler Stb. Jb. 62/63 S. 416

die Ermittlung des wahren Sinns und Zwecks der gesetzlichen Bestimmungen. Wie schon hervorgehoben, ist die wBW ein Auslegungselement neben vielen anderen; ob und inwieweit sie bei der Lösung eines konkreten Auslegungsproblems zum Zuge zu kommen hat oder nicht zur Anwendung kommt, bestimmt sich einzig nach den Grundsätzen der allgemeinen Methodenlehre. In dieser Hinsicht kann dem Steuerrecht keine besondere Stellung eingeräumt werden; denn § 1 Abs. II StAnpG ist ein die Regeln der Auslegungslehre beeinflussendes oder modifizierendes Prinzip nicht zu entnehmen 1), 2). Auch Kruse 3) ist der Meinung, daß sich die Grundsätze der wBW aus den allgemeinen Regeln der Auslegungslehre ableiten lassen. Kruse macht nur insoweit einen Unterschied, als daß er die wBW nicht der teleologischen, sondern der logisch-systematischen Auslegung zuordnet. Dieser abweichenden Ansicht kommt jedoch in diesem Rahmen keine entscheidende Bedeutung zu und sie kann insoweit dahingestellt bleiben: unter mehreren dem Wortsinn nach möglichen Bedeutungen gibt die logisch-systematische Auslegungsregel derjenigen den Vorzug, die im Gesamtzusammenhang der betreffenden Regelung einen durchgehenden verständlichen Sinn ergibt. Da dieser Sinn aber erst mittels der teleologischen Auslegung gewonnen wird, ergibt sich, daß den teleologischen Kriterien der Vorrang gebührt. Hieraus folgt der Umstand, daß die Grenzen zwischen beiden Methoden fließend sind. 4)

Nach § 1 Abs. II StAnpG ist bei der Auslegung von Steuergesetzen auch die Volksanschauung zu berücksichtigen. Nimmt man den Begriff der Volksanschauung wörtlich, so widerspricht die dahingehende Auslegungsregel des § 1 Abs. II StAnpG rechtsstaatlichen Grund-

1) Spitaler in Stb. Jb. 62/63 S. 419

2) Steinberg in StBp 1961 S. 181 ff (S. 185)

3) Kruse in Tipke-Kruse zu § 1 AO Anm. 15.

4) Larenz, Methodenlehre S. 257/8

sätzen im gleichen Umfang, wie der vom Kontrollrat gestrichene Abs. I dieser Vorschrift, der bestimmte, daß die Steuergesetze nach der nationalsozialistischen Wertanschauung auszulegen seien. Denn selbstverständlich ist der Gesetzesanwender nicht der Volksanschauung, sondern einzig und allein dem Gesetz verpflichtet. Eine Gleichsetzung der Volksanschauung im Sinne des § 1 Abs. II StAnpG mit der naiven Volksanschauung muß also ausscheiden 1). Volksanschauung deckt sich begriffsmäßig viel mehr mit dem Urteil eines billig und gerecht denkenden verständigen Menschen. Mit dieser Sinnggebung bedeutet die Auslegung von Gesetzen nach der wohlverstandenen Volksanschauung eine Selbstverständlichkeit.

Im weiteren Verlauf der Arbeit ist also bei der Suche nach einer gesetzlichen Grundlage für die Bildung von RfE nach den von der allgemeinen juristischen Methodenlehre entwickelten Regeln vorzugehen; diese ausschließliche Bezugnahme auf die Prinzipien, die in der gesamten Rechtsordnung Gültigkeit beanspruchen, ist insbesondere wegen der Vereinheitlichung der Rechtsordnung bzw. der Verneinung eines Sonderstatus des Steuerrechts in Auslegungsfragen zu begrüßen.

- b) Die Frage der Gewinnrealisation bei Schadensfällen nach Abschnitt 35 ESt-Richtlinien.

Die Auseinandersetzung um die gesetzliche Rechtfertigung der RfE ist bereits im Sinne deren Befürworter beendet, wenn es bei den im Abschn. 35 ESt-Ri. geregelten Sachverhalten erst gar nicht zur Realisierung der Gewinne, d.h. nicht zur Aufdeckung der stillen Reserven kommt. Im ESt-Recht gilt nämlich der Grund-

1) Thiel in Stb. Jb. 63/64 S. 182

satz der Nichtbesteuerung nicht realisierter Gewinne. Dieses Prinzip ergibt sich unmittelbar aus den Bewertungsvorschriften des § 6 EStG 1), die bei den im Betrieb verbliebenen Wirtschaftsgütern die Übersteigung der Vorbilanzwerte schlechthin untersagen; im übrigen aber nicht zulassen, daß über die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach oben hinausgegangen wird. Dies gilt auch dann, wenn objektiv eine Werterhöhung eingetreten ist. Zu einer Besteuerung von Gewinnen vor ihrer Realisierung kann es nur bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens sowie bei solchen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens kommen, die einer Abnutzung nicht unterliegen (§ 6 Abs. 1 Ziff. 2 Satz 3 EStG).

aa) Grundsätzliche Gewinnverwirklichung bei Tauschgeschäften:

Der in § 6 Abs. 1 Ziff. 1, 2 EStG steuerlich zwingend vorgeschriebene Ansatz von Wirtschaftsgütern des Anlage- und Umlaufvermögens mit den Anschaffungskosten gilt für alle Anschaffungsgeschäfte, soweit sich nicht aus § 6 Abs. 1 Ziff. 4-6 EStG etwas anderes ergibt. Anschaffungsgeschäfte sind grundsätzlich alle Rechtsvorgänge, die zur Aufnahme eines Wirtschaftsguts in das Betriebsvermögen führen.

Aus dem Zweck dieser allgemeinen Bewertungsvorschrift ergibt sich, daß der Begriff der Anschaffung weit auszulegen ist und daß auch Tauschgeschäfte Anschaffungsgeschäfte sind 2). Die Anschaffungskosten eines im Tauschweg erworbenen Wirtschaftsguts können nur darnach bemessen werden, was der Kaufmann zum Erwerb aufwendet. Dieser Aufwand kann nicht von dem mehr oder weniger zufälligen Buchwert des hingegebenen Wirtschaftsgutes, son-

1) Lademann-Lenski-Brockhoff zu § 6 EStG Anm. 26.

2) Grieger in DStZ 1959 (A) S. 33

dern nur von seinem tatsächlichen Wert abhängen, so-
daß der Tausch zwingend zur Gewinnverwirklichung
der im hingegebenen Wirtschaftsgut steckenden stillen
Reserven führt 1 -3).

Der Grundsatz, daß ein Tausch von Wirtschaftsgütern
zur Gewinnverwirklichung führt, wird durchbrochen,
wenn es sich zwar bei dem hingegebenen und dem er-
worbenen Wirtschaftsgut um zwei verschiedene Wirt-
schaftsgüter im Sinne des ESt-Rechts handelt, wenn
aber das erworbene Wirtschaftsgut als mit dem hinge-
gebenen wirtschaftlich identisch betrachtet werden
kann. 4)

Dies hat der BFH in seinem Tauschgutachten vom
16.12.1958 5), das bereits weiter oben bei der Dar-
legung der rechtlichen Bedeutung des § 1 Abs. III
StAnpG erörtert worden war, beim Tausch von Anteilen
an Kapitalgesellschaften ausgesprochen. Der BFH hat
die Verneinung einer Gewinnverwirklichung beim Tausch
einzig von der Frage der wirtschaftlichen Identität ab-
hängig gemacht; eine subjektive Komponente, wie etwa
die Absicht der Gewinnverwirklichung hat er als uner-
heblich bezeichnet.

-
- 1) BFH in BStBl 1955 III 320
 - 2) Hoffmann in STW 1960, S. 138
 - 3) Götzen, Die Behandlung von realisierten und unrealisier-
ten Gewinnen und Verlusten in der Bilanz und die sich
hiebei ergebende Problematik unter besonderer Berück-
sichtigung der Höhe und des Zeitpunkts des Ausweises.
 - 4) Kohlenbach in FR 1959 S. 301.
 - 5) BFH in BStBl 1959 III S. 30 ff.

Das Gutachten befaßt sich ausdrücklich nur mit der Frage, wann beim Tausch von Anteilen an Kapitalgesellschaften eine Gewinnverwirklichung eintritt; es lehnt eine Übertragung seiner Gedankengänge auf andere Tauschvorgänge ab. Diese Ablehnung ist wohl einschränkend zu verstehen. Ausnahmen von der Gewinnverwirklichung werden eben noch seltener sein. Insbesondere wird eine Gewinnverwirklichung, wo sie beim unmittelbaren Tausch zu verneinen ist, auch dann fehlen, wenn sich der Tausch in der Weise vollzieht, daß ein Wirtschaftsgut veräußert und ein anderes mit dem erzielten Verkaufserlös an seiner Stelle angeschafft oder hergestellt wird. In Ausnahmefällen kann jedoch auch bei einem solchen unechten Tausch wirtschaftliche Nämlichkeit gewahrt sein. Von dem Grundsatz der Gewinnverwirklichung bei betrieblichen Tauschvorgängen hat die Rechtsprechung und Finanzverwaltung außer im Falle des Wertpapier-tausches bei Wert-, Art- und Funktionsgleichheit als weitere Ausnahme den Zwangstausch zugelassen, der zur Bildung des Instituts der RfE geführt hat. Bevor diese weitere Ausnahme auf ihre Stichhaltigkeit überprüft werden soll, soll noch eine Fallgruppe dargestellt werden, deren enge und unmittelbare Verwandtschaft mit den Sachverhalten des Abschn. 35 der ESt-Richtl. sofort ins Auge springt.

- bb) Es handelt sich um Tauschvorgänge zwischen funktionsgleichen Wirtschaftsgütern, die aus betrieblichen oder volkswirtschaftlichen Erwägungen veranlaßt wurden. Der BFH 1) ließ keinen Zweifel daran, daß er nicht gewillt ist, noch so eingreifende wirtschaftliche Zwangslagen behördlichen Eingriffen gleichzustellen. Grieger 2) zieht für diese Fallgruppe hieraus

1) BFH in BStBl 1957 III 195

2) Grieger in DStZ 1959 (A) S. 34.

die Konsequenz, indem er ausführt, daß es auf dem Boden rechtsstaatlicher Erwägungen nur zwei Möglichkeiten hinsichtlich der Verneinung der Gewinnverwirklichung bei durch wirtschaftliche Zwangslagen veranlaßten Tauschgeschäften gibt: entweder trifft der Gesetzgeber entsprechende Maßnahmen oder es müssen in Anwendung des § 131 AO Billigkeitsmaßnahmen getroffen werden.

Ein Vergleich jener Sachverhalte, die gemäß Abschn. 35 ESt-Richtl. die Bildung von RfE ermöglicht, mit den eben behandelten, nämlich dem wirtschaftlichen Zwangstausch, ergibt eine fast völlige Ähnlichkeit. Der Unterschied besteht nur in einem verschiedenen Ausflußbereich hinsichtlich der Zwangslage. In dem einen Fall ist veranlassender Faktor etwa eine nachteilige Veränderung der marktwirtschaftlichen Gesamtlage, im anderen Falle die Einflußnahme einer Behörde oder die Einwirkung eines Naturereignisses. Die verschiedenartige Behandlung beruht wohl im Ergebnis darauf, daß bei den Fällen der RfE noch eine Überprüfung möglich ist, während der Nachweis einer wirtschaftlichen Zwangslage unmöglich oder sehr schwierig ist. Ob diese Unterschiede nicht dazu führen müssen, daß entweder so oder anders das gleiche Ergebnis aus dem Gebot des Gleichheitssatzes zu fordern ist, wird später behandelt.

- cc) Die Gewinnverwirklichung bei den dem Institut der RfE zu Grunde liegenden Sachverhalt ergibt sich schließlich aus dem allgemeinen steuerlichen Realisationsprinzip. Von einer Realisierung eines Gewinns spricht Dingler 1) zutreffenderweise dann,

1) Dingler, Der Realisierungsgedanke im Einkommen - und Körperschaftssteuergesetz, S. 45

wenn ein Wirtschaftsgut dem Steuerpflichtigen zugeflossen ist. Dies ist nach dem RFH 1) dann der Fall

"wenn er (der Steuerpflichtige) über das Wirtschaftsgut verfügen kann. Dies setzt voraus, daß das Geld oder die geldeswerten Güter tatsächlich in das Vermögen des Stpfl. übergeführt werden oder daß die Verwirklichung eines Anspruchs in so greifbare Nähe gerückt oder so gesichert ist, daß er wirtschaftlich dem tatsächlichen Eingang der Leistung, auf die der Anspruch gerichtet ist, gleichzustellen ist."

Die Grenzziehung zwischen einer unsicheren Anwartschaft und dem Zufließen eines gegenwärtigen geldwerten Vermögensvorteils kann im Einzelfall zweifelhaft sein; sie hat dann immer unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Gesichtspunkte zu erfolgen 2). Dabei kommt es jedoch nicht auf den gesamten Geschäftsbetrieb an, vielmehr ist nach dem geltenden ESt-Recht auf das isolierte Geschäft, auf das Partiegeschäft abzustellen. Es mag Hax 3) recht gegeben werden, daß aus der modernen betriebswirtschaftlichen Schau heraus der Gewinn nicht schon dann realisiert ist, wenn über das Geld verfügt werden kann, sondern wenn auch der Substanzerhalt gesichert ist; dem EStG entspricht diese Einheitstheorie nicht. Inwieweit der Gedanke vom Substanzerhalt Gewicht hat, wird weiter unten dargelegt.

1) RFH Bd. 24, 272

2) Herrmann-Heuer zu § 6 Anm. 109.

3) Hax in DB 1956 S. 357 ff. (S. 358)

Für die dem Steuerpflichtigen zur Verfügung gestellte Entschädigung bei Enteignung nach behördlichem Eingriff oder Versicherungssumme bedarf es keiner größeren Prüfung um festzustellen, daß diese zur freien Disposition des Steuerpflichtigen stehen. An Stelle des ausgeschiedenen Wirtschaftsguts gelangt in das Betriebsvermögen die Versicherungsleistung, fließt diesem zu, die in der Regel höher als der Buchwert des ausgeschiedenen Wirtschaftsgutes ist. Es kann also nicht an der Aufdeckung der stillen Reserven bei Sachverhalten gemäß Abschn. 35 ESt-Richtl. gezweifelt werden. Die Streitfrage bereits auf dem Vorfeld der Gewinnrealisation zu Gunsten der RfE zu entscheiden, wäre verfehlt. Bei der Frage nach der Realisation handelt es sich um ein nach dem objektiven Sachverhalt zu entscheidendes Rechtsproblem, bei dem es nicht auf die irgendwie geartete Absicht der Gewinnverwirklichung ankommt 1, 2). Es muß der Überprüfung anderer steuerlicher Bestimmungen unter Anwendung anerkannter methodischer Grundsätze überlassen bleiben, ob sich ein direkter Rückhalt aus einer anderen Steuervorschrift ergibt oder ob erst die Zusammenschau des steuerlichen Normativgefüges (Lückenfüllung) eine Lösung aufzeigt.

1) Grieger, DStZ 1959 (A) S. 33

2) Bredeck, Zur steuerlichen Gewinnverwirklichung beim Tausch, S. 145/146

3) § 6b EStG und Abschn. 35 ESt-Richtl.

Die Rechtsanwendung besteht darin, daß ein Lebenstatbestand unter die maßgebende Rechtsregel subsumiert wird, so daß sich eine bestimmte Rechtsfolge ergibt 1). Der Rechtswender hat also zu prüfen, ob ein allgemeiner steuerlicher Tatbestand sich in einem bestimmten Sachverhalt verwirklicht. Im Rahmen dieser Arbeit ist der Sachverhalt seinen Merkmalen nach durch die Rechtsprechung und die Finanzverwaltung gegeben: Aufdeckung stiller Reserven auf Grund höherer Gewalt oder durch behördlichen Eingriff. Nach der Feststellung des Sachverhalts besteht der nächste Schritt in der Auswahl der für die Anwendung in Betracht kommenden Rechtssätze. Darüber, wie diese Auswahl eigentlich vor sich geht, findet man im methodologischen Schrifttum so gut wie nichts. Larenz 2) hebt zutreffend hervor, daß ein entscheidendes Hilfsmittel bei dieser Rechtssatzsuche die Systematik des Gesetzes ist. Das System ermöglicht es bei der Aufsuchung der in Betracht zu ziehenden Rechtssätze bis zu einem gewissen Grad planmäßig vorzugehen.

So wird im Falle der RfE der Beurteiler, nachdem er sich dem öffentlichen Recht und hierin dem Steuerrecht zugewandt hat, die Einkreisung des gesuchten Rechtssatzes aus der Systematik des ESt-Rechts heraus versuchen. Mit der gleichen offensichtlichen Selbstverständlichkeit wird der Beurteiler etwa die Vorschriften über die Veranlagung oder über die Entrichtung der Steuer außer Acht lassen und sich den Vorschriften über den Gewinn zuwenden. Bei Durchsicht der Gewinnvorschriften fällt sogleich die Ähnlichkeit mit dem § 6b EStG in das Auge. Der Beurteiler muß sich nun der Aufgabe unterziehen, den gesetzlichen Tatbestand in seine Elemente zu zergliedern und darnach zu prüfen, ob sie alle

1) Enneccerus-Nipperdey, Bürgerliches Recht, Allgemeiner Teil S. 311.

2) Larenz, Methodenlehre, S. 209.

in dem Sachverhalt verwirklicht sind. Diese rechtliche Beurteilung soll durch eine Gegenüberstellung der den § 6b EStG ausmachenden Tatbestandsmerkmale und der den Sachverhalt des Abschn. 35 ESt-Richtl. bildenden Elemente erleichtert werden.

Abschnitt 35 ESt-Richtl.

§ 6b EStG

1.) Das Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen

muß bei der RfE infolge höherer Gewalt erfolgen

§ 6b EStG findet auch Anwendung, wenn das Ausscheiden durch freiwillige und unfreiwillige Veräußerungen erfolgt, nicht dagegen durch Übernahme in das Privatvermögen.

2.) Was die Art des ausgeschiedenen Wirtschaftsgutes betrifft, so sei erwähnt, daß

bei der RfE alle Anlage- und Umlaufgüter des Betriebsvermögens in Frage kommen

hier aber nur bestimmte Anlagegüter des Betriebsvermögens lt. Katalog, aber keine Umlaufgüter

3.) Die Dauer der Zugehörigkeit des ausgeschiedenen Wirtschaftsgutes zum betrieblichen Güterverband ist

bei der RfE zeitlich ohne Bedeutung

bei § 6b EStG müssen sie ununterbrochen mindestens 6 Jahre zum Be-

triebsvermögen gehört haben und zwar in einer inländischen Betriebsstätte.

4.) Die Übertragbarkeit der aufgelösten stillen Reserven

ist bei der RfE nur auf funktionsgleiche bzw. funktionsähnliche Ersatzanlage oder Umlaufgüter zulässig

ist bei § 6b EStG nur auf die im Gesetz aufgeführten Anlagegüter zulässig und gebunden an die Quelle des Veräußerungsgewinnes

5.) Daß der Gewinn auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung nach § 4 Abs. I EStG oder § 5 EStG ermittelt wird

ist für die RfE nicht erforderlich

Im Gegensatz hierzu ist gemäß § 6 EStG die ordnungsmäßige Buchführung gesetzlich als Voraussetzung vorgeschrieben.

6.) Während bei der RfE eine Ersatzbeschaffungsabsicht vorliegen muß, wird bei § 6b EStG eine Reinvestitionsabsicht nicht vorausgesetzt.

7.) Die Fristen zur Übertragung der stillen Reserven auf die Ersatzwirtschaftsgüter bzw. die Reinvestitionen sind bei den beiden Möglichkeiten verschieden:

Bei der RfE betragen diese seit ihrer Bildung (Schluß des Wirtschaftsjahres des Ausscheidens) grundsätzlich bei beweglichen Wirtschaftsgütern ein Jahr, bei Grundstücken und Gebäuden zwei Jahre. Ist bis dahin ein Ersatzwirtschaftsgut weder angeschafft noch hergestellt, so ist die RfE gewinnerhöhend aufzulösen. Diese Fristen können im Einzelfall angemessen verlängert werden, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht, daß die Ersatzbeschaffung noch ernstlich geplant und zu erwarten ist, aus besonderen Gründen aber noch nicht durchgeführt werden konnte.

§ 6b EStG kennt diese relativ variablen und rücksichtsvollen Fristen nicht. Sie betragen seit Ende des Veräußerungsjahres grundsätzlich zwei Jahre. Sie verlängert sich lediglich bei neu hergestellten Gebäuden auf vier Jahre, wenn mit ihrer Herstellung vor dem Schluß des zweiten Jahres begonnen worden ist.

Wie obige Übersicht ergibt, sind zweifellos Fälle denkbar, wo sich der Tatbestand des § 6b EStG in den Sachverhalten der RfE verwirklicht; welche methodischen Konsequenzen aus dieser Überlappung zu ziehen sind, wird weiter unten bei der Lückenfeststellung aufzuzeigen sein. Die für die Praxis wohl überwiegende Anzahl von Sachverhaltsgestaltungen des Abschn. 35 ESt-Richtl. ist dem § 6b EStG nicht zuzuordnen; da kann auch die Anwendung methodischer Regeln nicht helfen. Wenn eben die exakten Zeitbestimmungen des § 6b EStG nicht eingehalten sind oder wenn kein im Katalog des § 6b EStG aufgeführtes Wirtschaftsgut zur Behandlung ansteht, so hilft keine Auslegung; § 6b EStG hat dann als gesetzliche Grundlage auszuscheiden.

Auch die weitere Durchsicht einkommensteuerlicher Gewinnvorschriften ist ohne Erfolg. Eine direkte Norm des EStG, die sich tatbestandsmäßig mit dem Abschn. 35 ESt-Richtl. decken würde, ist nicht vorhanden. Fraglich ist nun, ob insoweit eine ausfüllungsbedürftige Gesetzeslücke vorliegt.

4) Ist der Abschn. 35 ESt-Richtl. als Ergebnis der Rechtsfindung praeter legem möglich?

a) Allgemeine Darstellung des Lückenbegriffs, sowie des Verhältnisses zwischen Lückenfeststellung und Lückenfüllung 1).

Spricht man von einer Lücke, so will man – innerhalb eines mehr oder weniger geschlossenen Ganzen – auf eine Unvollständigkeit hinweisen. Doch nicht jede Unvollständigkeit wird als Lücke bezeichnet; vielmehr wird ein Gegenstand dann als lückenhaft bezeichnet, wenn er eigentlich vollständig sein sollte. Neben die bloße Tatsachenfeststellung, daß etwas fehlt, tritt also das Werturteil, daß etwas vorhanden sein sollte. Eine Lücke ist demnach eine unbefriedigende, eine planwidrige Unvollständigkeit. Diese Feststellung auf das Gesetz übertragen, ergibt: eine Gesetzeslücke ist eine planwidrige Unvollständigkeit des Gesetzes. 2-4) Bei der Lückenfeststellung erheben sich also stets zwei Fragen: einmal muß die Unvollständigkeit des Gesetzes, zum anderen die Planwidrigkeit der Unvollständigkeit eruiert werden.

-
- 1) Die Ausführungen dieser Arbeit über die Gesetzeslücke stützen sich weitgehend auf die "Methodenlehre" von Larenz und die Monographie von Canaris: "Die Feststellung von Lücken".
 - 2) Canaris S. 16
 - 3) Larenz ML S. 286
 - 4) Thiel Stb. Jb. 63/64 S. 161 ff (S. 176)

Von einer Unvollständigkeit spricht man dann, wenn eine gesetzliche Anordnung fehlt bzw. eine unmittelbar anwendbare Norm nicht vorhanden ist; hierbei ist zu beachten, daß die Unvollständigkeit nicht erst da beginnt, wo auch die Wertung des Gesetzes endet. 1) Es kommt für das Vorliegen der Unvollständigkeit nur darauf an, ob eine betreffende Regelung durch den Wortlaut einer gesetzlichen Geltungsanordnung unmittelbar gedeckt ist. Da nun aber festgestellt wurde, daß die Regelung des Abschn. 35 ESt-Richtl. keiner einkommensteuerlichen Bestimmung zugeordnet werden kann, liegt insoweit eine Unvollständigkeit vor.

Diese Unvollständigkeit kann nun entweder darauf beruhen, daß sie der Konzeption und dem Plan eines Gesetzes zuwiderläuft, dann liegt eine Lücke vor, oder sie entspricht dem Willen des Gesetzgebers. Im letzteren Fall kann man dann von einer rechtspolitischen Fehlleistung sprechen, die das Gesetz verbesserungsbedürftig erscheinen läßt; 2) eine Korrektur durch die Rechtsfindung contra legem ist somit jedoch grundsätzlich ausgeschlossen 3).

Wie bereits hervorgehoben, enthält die Feststellung einer Lücke durch das Merkmal der Planwidrigkeit ein Werturteil. Als Bewertungsmaßstab ist zu fragen, ob die immanente Teleologie des Gesetzes eine Regelung fordert oder nicht 2). Durch Anlegung dieses Bewertungs-

1) Canaris S. 21, mit weiteren Nachweisen in Anm. 15

2) Larenz ML S. 282

3) Hartz DB 1965 S. 755 (S. 756): "Die Versuchung (nämlich Gesetzgeber zu spielen) wird besonders groß, wenn der Gesetzgeber nach der Meinung des Richters säumig ist oder offensichtlich ungerecht handelt."

maßstabes wird dem Grundgesetz entsprechend verfahren, das in Art. 20 Abs. III GG die Bindung des Richters an Recht und Gesetz anordnet. Wo gegen die Anordnungen oder Wertungen des geltenden Rechts verstoßen, also contra legem judiziert wird, würde der Richter seine Befugnisse überschreiten.

Bevor nun die Teleologie des Gesetzes im Hinblick auf die Regelung des Abschn. 35 ESt-Richtl. im Einzelnen überprüft wird, sollen noch kurz die verschiedenen Formen von Lücken dargestellt werden, um im weiteren Verlauf der Arbeit mit einer klaren Terminologie arbeiten zu können (1,2). Die Versuche der Literatur, die Lücken unter den verschiedensten Gesichtspunkten einzuteilen, sind mannigfaltig (3). Die Wichtigsten sind:

- aa) Je nachdem, ob der historische Gesetzgeber die Unvollständigkeit der von ihm geschaffenen Regelung erkannt hat oder nicht, spricht man von bewußter oder unbewußter Lücke (4).
- bb) Nach dem Zeitpunkt der Entstehung unterscheidet man anfängliche oder nachträgliche Lücken (4).

-
- 1) Klug, "Rechtslücke und Rechtsgeltung" in der Festschrift für H.C. Nipperdey zum 70. Geb.Tag, Bd.1, S.71 ff, S.93: "Es gibt keinen absoluten Lückenbegriff. Maßgebend sind die jeweiligen Definitionen. Es kommt mithin auf die Sprachregelung an."
 - 2) Schneider, "Prinzipien der Verfassungs-Interpretation", in VVDStL Bd.20, S.6, 44 weist darauf hin, daß es auch in Bezug auf die Methoden zur Lückenfüllung keinen einheitlichen Sprachgebrauch gibt.
 - 3) Zur unterschiedlichen Behandlung des Lückenbegriffs im öffentlichen Recht und im privaten Recht sowie den daraus resultierenden methodologischen Abweichungen, s. Burckhardt, "Die Organisation der Rechtsgemeinschaft" S.112 ff (116).
 - 4) Larenz ML S. 286

- cc) Larenz 1) spricht von einer Normlücke, wenn eine Norm in sich unvollständig ist; von einer Regelungslücke, wenn eine Regelung als Ganzes lückenhaft ist und schließlich von einer Gebietslücke, wenn ein innerlich zusammenhängendes Gebiet ungeregelt geblieben ist.

Ich möchte mich der Einteilung von Canaris 2) anschließen. Dieser unterscheidet:

- aa) Rechtsverweigerungslücke;
hier ergibt sich die Lücke regelmäßig ohne Schwierigkeit daraus, daß das positive Recht eine Rechtsfrage aufwirft, die Antwort aber schuldig bleibt. Ein Beispiel ist § 904 S. 2 BGB: es wird ein Schadensanspruch statuiert, aber es fehlt ein Hinweis auf die Passivlegitimation, d.h. den Schadenspflichtigen.
- bb) Die teleologische Lücke;
hier erfordert die Teleologie des Gesetzes die Rechtsfortbildung.
- cc) Die Prinzip- oder Wertlücke;
das sind jene Fälle, in denen die Lückenfeststellung mit Hilfe allgemeiner Rechtsprinzipien oder Rechtswerte erfolgt. 3)

1) Larenz ML S. 280 ff

2) Canaris S. 137 ff.

3) Larenz in NJW 1965 S. 1 ff; mit der h.L. spricht auch Larenz bei der Wertlücke nicht mehr von einer Lücke. Nach der allgem. Meinung liegt in einem Fall, wo außergesetzliche Normen eine Regelung erfordern, vielmehr ein Rechtsnotstand vor.

Die Einteilung von Canaris verdient deshalb den Vorzug, weil – wie sich im späteren Verlauf der Arbeit noch zeigen wird – das Verhältnis zwischen Lückenfeststellung und Lückenausfüllung sowohl methodisch wie auch vom praktischen Standpunkt aus eine gegenseitige Ergänzung erfährt.

b) Der Abschn. 35 ESt-Richtl.

aa) und die Rechtsverweigerungsücke:

Wie schon oben bei der Begriffsbestimmung dieser Lückenart dargelegt, ergibt sich die Notwendigkeit der Ergänzung des Gesetzes in diesen Fällen aus dem Geltungsanspruch der Anordnungen des positiven Rechts; der Richter steht vor der Wahl der Rechtsverweigerung oder Lückenfüllung. Der Abschn. 35 ESt-Richtl. stellt keinen solchen Fall dar: das Nichteingehen auf das Institut der RfE stellt sich weder im Hinblick auf eine einzelne positive Anordnung des Gesetzgebers noch aus dem Verhältnis mehrerer Vorschriften des Steuerrechts als Rechtsverweigerung dar. Aus dem allgemeinen Grundsatz des Rechtsverweigerungsverbots ergibt sich somit nicht die Notwendigkeit der Lückenfüllung.

bb) und die teleologische Lücke:

Wie schon erwähnt, sind nicht nur die Anordnungen, sondern auch die hinter diesen stehenden Wertungen des Gesetzes zur Lückenfüllung heranzuziehen. In diesem Rahmen sind zwei Möglichkeiten in Betracht zu ziehen:

Einmal kann die ratio legis unmittelbar die Ergänzung einer Norm fordern, weil ihr Wortlaut gemessen an ihrem Zweck in sich zu weit oder zu eng ist und da-

her der Korrektur bedarf 1). In Frage kommt nur § 6b EStG; daß hiebei nur zu prüfen ist, ob diese Vorschrift gerade mit Rücksicht auf die Regelung des Abschn. 35 ESt-Richtl. zu eng gefaßt ist, liegt auf der Hand; eine zu großzügige Fassung des § 6b EStG steht erst gar nicht zur Diskussion. Als ratio legis des § 6b EStG sind folgende Umstände herauszuheben: häufig sind Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens – insbesondere auf Grund der Höchstwertvorschriften des DMBG und der allgemeinen Preisentwicklung – mit Werten bilanziert, die wesentlich unter ihrem Verkehrswert liegen 2). Dementsprechend entstehen beim Austritt solcher Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen oft hohe Veräußerungsgewinne. Die Schlußfolgerung aus der Entwicklung hoher progressiver Tarife konnte nicht ausbleiben 3). Die Furcht vor der hohen Besteuerung führte zu einer bedenklichen volkswirtschaftlichen Immobilität der Produktionsfaktoren Boden und Kapital sowie damit (wegen der Interdependenz aller Produktionsfaktoren) auch des dritten Produktionsfaktors Arbeit 4). Im Hinblick auf diese Umstände soll der § 6b EStG in bestimmtem Umfang ein Gegengewicht darstellen 5) und insbesondere zu einer Auflockerung jenes Bereiches unserer Marktwirtschaft beitragen, der es mit der größten Mangelware der Gegenwart zu tun hat, mit dem Grund und Boden. Mit Wirkung vom 1.1.1965 sieht § 6b EStG

1) Canaris S. 88

2) Hartmann-Boettcher-Grass zu § 6b EStG Anm. 1

3) Eckardt in BB 1964 S. 1267

4) Feuerbaum in BB 1965 S. 135 ff (S. 136)

5) Grass in Steuer-Kongreß-Report 1964 S. 189 ff (S.203).

vor, daß Gewinne, die bei der Veräußerung gewisser Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens erzielt werden, durch Absetzung von den Anschaffungs- und Herstellungskosten gewisser neu beschaffter Anlagegüter neutralisiert werden können. Die ratio legis des § 6b EStG mag in mancher Hinsicht durch Einsetzung anderer Mittel noch eine geeignetere Ausgestaltung erfahren können. So wäre es aus systematischer Sicht und im Interesse der Steuervereinfachung zu begrüßen gewesen, wenn der Grundsatz, daß Gewinne aus der Veräußerung von Anlagegütern auf Reinvestitionen übertragen werden können, in uneingeschränkter Form verwirklicht worden wäre 1). Andere 2) beklagen den Umstand, daß der Regierungsentwurf hinsichtlich der Übertragung stiller Reserven auf Wirtschaftsgüter, die vor dem Ausscheiden eines Wirtschaftsgutes angeschafft wurden, nicht in das Gesetz übernommen worden ist. Diese Einwände mögen berechtigt sein oder auch aus volkswirtschaftlichen Gründen nicht voll durchschlagen; insoweit ist der Gesetzgeber aufgerufen. Der Wortlaut steht jedoch mit der Ziel- und Zwecksetzung nicht derart in Widerspruch, daß die Norm aus sich selbst heraus eine Ergänzung fordern würde. Nicht der Richter ist zur Rechtsfindung, sondern der Gesetzgeber zur politischen Entscheidung aufgerufen.

Neben dem eben behandelten Fall - die ratio legis fordert unmittelbar die Ergänzung einer Norm - ist von weitaus größerer Bedeutung für die Lückenfeststellung der Gleichheitssatz 3). Dieser gebietet, daß gleichartige Tatbestände gleich und ungleiche verschieden zu behandeln sind. Hat das Gesetz an den Tatbestand T₁ die Rechtsfolge R geknüpft, läßt sie es aber für den gleichliegenden

1) Thiel, Übertragung stiller Reserven, S. 30

2) Henninger in DB 1965, S. 379

3) Canaris S. 71

Tatbestand T_2 vermissen, so stellt dies eine Lücke dar, denn der Gleichheitssatz fordert eine entsprechende Regelung und da er als wesentliches Element der Rechtsidee einer jeden Rechtsordnung immanent ist 1), ist er nach der oben gegebenen Definition als Maßstab für die Unvollständigkeit des Gesetzes heranzuziehen. Dazu ist aber der Rückgriff auf die Wertungen des positiven Rechts unerlässlich; denn aus dem rein formalen Satz, daß Gleiches gleich zu behandeln ist, läßt sich noch nicht entnehmen, was gleich oder ungleich ist. Die empirischen Zwecksetzungen geben den Vorschriften den materialen Inhalt, während Gerechtigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung zunächst nur formale Prinzipien sind, also auf einer anderen gedanklichen Ebene liegen 2).

Ob also eine analoge Anwendung des § 6b EStG zulässig ist oder nicht 3), 4), hängt davon ab, ob die Sachverhalte gleich sind oder nicht. Falls der Ähnlichkeitsschluß gezogen werden kann, ist damit ein Zweifaches erreicht: es ist nachgewiesen, daß eine Lücke vorliegt; gleichzeitig verlangt der Gleichheitssatz eine bestimmte Lösung, nämlich die Gleichstellung mit dem rechtsähnlichen Tatbestand, womit auch schon die Ausfüllung der Lücke feststeht 5), nämlich die entsprechende Behandlung des Abschn. 35 ESt-Richtl. nach § 6b EStG. Lückenfeststellung und Lückenausfüllung sind ein Vorgang.

- 1) Radbruch, Rechtsphilosophie, S. 124
- 2) Spitaler Stb. Jb. 57/58 S. 143 ff (S. 151)
- 3) Paulick: "Auslegung und Rechtsfortbildung im Steuerrecht" in der Gedenkschrift für Spitaler, S. 165 ff (S. 189/193) bejahet die allgemeine Zulässigkeit der Analogie im Steuerrecht.
- 4) BVerf. G E 7 S. 95 (das Gericht hebt die Unanwendbarkeit des Art. 102 Abs. II GG im Steuerrecht hervor.)
- 5) Canaris S. 148.

Analogieschlüsse sind nur dann folgerichtig, wenn sich die verglichenen Sachverhalte gerade in dem Punkt ähnlich sind, der für sich den zureichenden Grund für die Gleichsetzung zu einer Rechtsfolge bildet und wenn außerdem der ähnelnde Sachverhalt keine Momente aufweist, die das Eintreten dieser Rechtsfolge hindern 1). Bei der Feststellung der Ähnlichkeit zwischen zwei Sachverhalten sind also zwei Gesichtspunkte zu beachten: der Bedeutungskern in allgemeiner Sicht und die unabdingbaren Rechtsfolge-Voraussetzungen im Speziellen. Hinsichtlich der ersten Anforderung kann man von einer Übereinstimmung sprechen: es sollen in beiden Fällen aufgedeckte stille Reserven auf andere Wirtschaftsgüter übertragen werden. Bei der Prüfung der zweiten für die Zulässigkeit einer Analogie notwendigen Forderung stellen sich jedoch weitgehende Verschiedenheiten heraus, die eine Analogie ausschließen:

- I. § 6b EStG will ausdrücklich nur Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens privilegieren; nur bei diesen will der Gesetzgeber die steuerliche Hypothek, die diese Wirtschaftsgüter weitgehend dem Verkehr entzogen haben, mildern. Die RFE können jedoch auch bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens gebildet werden (Unähnlichkeit in Bezug auf die Wirtschaftsgüter.)
- II. Die Steuerbegünstigung nach § 6b EStG kann nur in Anspruch genommen werden, wenn die veräußerten Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt der Veräußerung 6 Jahre ununterbrochen dem Betriebsvermögen zugehört haben. Mit dieser Regelung brachte der Gesetzgeber zum Ausdruck, daß spekulative Geschäfte nicht begünstigt

1) Spitaler in Stb. Jb. 1949 S. 267 ff (S.299)

werden sollen 1). Die RfE kennt eine zeitliche Mindestdauer nicht, da es eben nur auf die Abwehrung eines bestimmten außerbetrieblichen Einflusses ankommt (Unähnlichkeit in Bezug auf die Zwecksetzung).

- III. Bei der RfE müssen die aufgedeckten Reserven bzw. die Entschädigung auf den Anschaffungs- oder Herstellungspreis eines funktionsähnlichen Wirtschaftsgutes angerechnet werden. Dieses Erfordernis macht erkenntlich, daß es nur auf das begrenzte Interesse des einzelnen Wirtschaftssubjekts ankommt. § 6b EStG hat dagegen neben der Forderung der einzelbetrieblichen Planung auch volkswirtschaftliche Ziele im Auge. Daß diese gegenüber den RfE weitaus mehr im Vordergrund stehen, ergibt sich insbesondere aus dem Umstand, daß die aufgedeckten stillen Reserven auf verschiedene andere nicht gleichartige oder funktionsähnliche Wirtschaftsgüter übertragen werden können. Dies kommt besonders bei der Übertragung auf Gesellschaftsanteile zum Ausdruck; ist dort doch ausdrücklich durch Gesetz die volkswirtschaftliche Förderungswürdigkeit hervorgehoben.

Mit der Darstellung dieser drei Punkte soll die Untersuchung hinsichtlich einer Ähnlichkeit abgeschlossen sein. Der Ähnlichkeitsschluß wäre ja schon bei einem divergierenden Moment, das Rechtsfolgevoraussetzung ist, ausgeschlossen. Als Ergebnis ist festzuhalten, daß sich eine analoge Anwendung des § 6b EStG auf den Tatbestand des Abschn. 35 ESt-Richtl. verbietet. Gleichzeitig kann auch

1) Dieser Gesichtspunkt ist in der Begründung zum Entwurf des von der B-Reg. vorgelegten StÄnd.G. 1964 dargelegt, nachzulesen bei Thiel (Übertragung stiller Reserven) S. 124.

festgestellt werden, daß auch das *argumentum a fortiori*, bzw. *a maiore* nicht zur Anwendung kommen kann. Die maßgebenden Erfordernisse sind in dem zu vergleichenden Fall nicht in verstärkter Form anzutreffen 1); es liegt keine Steigerung, sondern etwas grundsätzlich Anderes vor.

Der Unähnlichkeitsschluß gebietet nun in der Regel, von der Verschiedenheit der Voraussetzungen auf die Verschiedenheit der Rechtsfolgen zu schließen. Als erste Überlegung drängt sich das *argumentum e contrario* auf, daß der Gesetzgeber nämlich durch das Schweigen hinsichtlich des Instituts der RfE nicht nur die Antwort verweigert, sondern umgekehrt einen negativen Bescheid gegeben habe. Eine Lücke entfielen damit, weil eine mittelbare gesetzliche Regelung vorläge. Damit wäre der Richter an einer Rechtsfortbildung gehindert. Für das *argumentum e contrario* spricht die besonders exakte Ausführung des § 6b EStG, die abschließende Aufzählung bestimmter Wirtschaftsgüter. Wäre somit das *argumentum e contrario* auch vertretbar, so bliebe doch ein Gefühl der Unsicherheit zurück, da das Ergebnis eben nur vertretbar, aber nicht letztlich überzeugend ist. Dieses Gefühl verstärkt sich, da das *argumentum e contrario* - wie Larenz 2) nachgewiesen hat - nicht nur das Fehlen einer Lücke bedeuten, sondern auch der Lückenfeststellung dienen kann. Der innere Grund für die Inanspruchnahme des *argumentum e contrario* liegt dabei in der Unbestimmtheit des negativen Gleichheitssatzes: er ergibt zwar, daß die fraglichen Fälle verschieden zu entscheiden sind, sagt aber über das Wie dieser unterschiedlichen Behandlung oft nichts aus. 3) Schweigt das Gesetz, so bedarf es daher zur Annahme einer Lücke doch noch eines besonderen Nachweises der Planwidrigkeit 4); anders ausge-

1) Canaris S. 78

2) Larenz ML S. 295

3) Canaris S. 46

4) Canaris S. 51

drückt: es ist die positive Begründung erforderlich, daß die Rechtsordnung die Regelung der RfE wünsche.

Im Rahmen dieser Frage soll zuerst der Umstand geprüft werden, ob betriebswirtschaftliche Überlegungen zum Gewinnbegriff eine mit dem Willen des Gesetzgebers übereinstimmende Regelung ermöglicht. Die Berücksichtigung der für die Bildung von RfE verursachenden Umstände - höhere Gewalt und Enteignung - soll wegen der möglichen Einbeziehung anderer Gesetze und nicht einkommensteuerlicher Gesichtspunkte (§ 131 AO, Subvention) zurückgestellt werden.

1. Der betriebswirtschaftliche Aspekt

In dem Urteil vom 30.11.1963 hebt das FG Freiburg 1) bei der Frage eines Grundstückstausches 2) zunächst hervor, daß die Aufdeckung und Versteuerung der stillen Reserven zu Finanzierungs- und Liquiditätsproblemen führen kann. Dann wendet es sich mehr der rechtlichen Seite zu und führt aus:

"Zieht man ferner in Betracht, daß der rechnerische Gewinn auch auf dem Währungsschwund und die außergewöhnlichen Preisverhältnisse zurückzuführen ist, so muß man sich fragen, ob eine so weitgehende Besteuerung nicht einer unzulässigen Substanzbesteuerung gleichkommt und insoweit gegen Art. 14 GG und Art. 3 GG verstößt."

Die Fragestellung des FG Freiburg wirft ein Problem auf, das im Mittelpunkt der betriebswirtschaftlichen Dis-

-
- 1) FG Freiburg in EFG 1963 S. 150; mit einer Besprechung durch Boettcher im Stb. Jb. 63/64 S. 119
 - 2) Der im Urteilsfall vorgelegte Sachverhalt wäre heute wegen § 6b EStG hinfällig.

kussion über den Gewinnbegriff steht, nämlich der Feststellung des Differenzbetrages zwischen dem buchmäßigen und dem tatsächlich ausschüttbaren Gewinn 1). So können die aufgedeckten stillen Reserven mit Scheingewinnen beladen sein, die hauptsächlich aus der niedrigen Bewertung in der DM-Eröffnungsbilanz, den Sonderabschreibungen, dem Zerfall der Kaufpreiskraft der DM und echten Wertsteigerungen stammen 2). Die volle Besteuerung des Unterschiedsbetrages zwischen dem "antiken" Buchwert und dem Veräußerungspreis, d.h. der Nichtbeachtung von Scheingewinnen, führt zu einer Substanzbesteuerung. Als volkswirtschaftliche Steuergrundsätze stehen jedoch vor allem die Forderungen im Vordergrund, daß durch die Ertragssteuern ausschließlich das Einkommen und nicht das Vermögen erfaßt werden darf und daß die Besteuerung auf der Grundlage der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit beruhen muß 3). "Wer die Eier haben will, der darf das Huhn nicht schlachten und wer auf die Dauer Gewinn aus dem Unternehmen ziehen will, der muß dafür sorgen, daß seine Substanz und seine Ertragskraft ungeschmälert bleiben" 4). Gewinnentnahmen in Form von Gewinnbesteuerung oder von Gewinnausschüttungen finden also ihre Grenze in der Erhaltung der Unternehmenssubstanz. Wird mehr entnommen, so handelt es sich nicht mehr um eine Gewinnbesteuerung, sondern um eine Substanzbesteuerung.

Nun ist allerdings der Begriff der betrieblichen Kapital- und Substanzerhaltung nicht eindeutig. Man unterscheidet zwischen nomineller und materieller Kapitalerhaltung. Unter nomineller Kapitalerhaltung versteht man die Erhaltung des ursprünglichen Geldkapitals; alles was am

1) Leopoldt, Die Gewinnverwendung bei der Körperschaftssteuer S. 23

2) Felix in BB 1965, S. 553

3) Gail in BB 1965, S. 677

4) Hax in DB 1956, S. 357

Ende der Abrechnungsperiode über dieses Geldkapital hinaus vorhanden ist, gilt demgemäß als Gewinn. Unter materieller Kapitalerhaltung versteht man dagegen die Erhaltung des ursprünglichen Bestandes an Sachgütern; von Gewinn kann in dieser Sicht nur die Rede sein, wenn zunächst einmal die verbrauchten Vorräte und Anlagen wieder beschafft worden sind. Diese materielle Kapitalerhaltung ist gemeint, wenn man von der Erhaltung der Betriebssubstanz spricht. Zur Erhaltung des Sachkapitals unterscheidet man zwei Möglichkeiten: 1)

Die reproduktive Substanzerhaltung geht von dem Umstand aus, daß jedes Unternehmen auf eine bestimmte mengenmäßige Leistung zugeschnitten ist, die sich bei Preisschwankungen nicht beliebig ändern läßt, ohne daß die Rentabilität gefährdet wird. Die erzielten Erlöse müssen deshalb in erster Linie zur Wiederbeschaffung der verbrauchten Produktivgüter verwendet werden, damit auf diese Weise die ursprüngliche Produktionskapazität erhalten bleibt.

Die relative Substanzerhaltung berücksichtigt den Umstand, daß sich die Unternehmen auf lange Sicht den veränderten technischen und wirtschaftlichen Verhältnissen anpassen müssen, um den Anforderungen des Marktes leistungsmäßig genügen zu können. Das Unternehmen soll proportional der Gestaltung der Durchschnittsproduktivität in der Gesamtwirtschaft erhalten bleiben.

1) Gail in BB 1965 S. 879

II. Der steuerrechtliche Aspekt.

Nach dem geltenden Ertragssteuerrecht besteht der Gewinn in dem Unterschied zwischen den Anschaffungs- und Herstellungskosten zuzüglich der sonstigen Kosten einerseits und dem Erlös andererseits 1). Hieraus ergibt sich die für das deutsche Steuerrecht geltende Konsequenz, daß nämlich kein Unterschied zwischen buchmäßigem und ausschüttbarem Gewinn gemacht wird; es ist derjenige Gewinn zu versteuern, der unter Beachtung spezieller steuerlicher Vorschriften nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung zu ermitteln ist. Es gilt das Prinzip der nominellen Geldwertrechnung: bei Veräußerungsgeschäften werden die nominellen Anschaffungs- oder Herstellungskosten (ggf. abzüglich AfA und Substanzverringerung und abzüglich Teilwertabschreibungen) einerseits und der nominelle Veräußerungserlös (abzüglich Veräußerungskosten) andererseits mit einander verglichen, während der an den verschiedenen Zeitpunkten bestehende tatsächliche Geldwert außer Betracht bleibt.

In Durchbrechung des Grundsatzes der nominellen Geldwertrechnung, der nur auf die nominelle, nicht aber materielle Kapitalerhaltung abzielt, hat der Gesetzgeber jeweils für das Umlauf- und Anlagevermögen Ausnahmen vorgenommen, die dazu beitragen, daß der steuerliche Gewinnbegriff zu einem zweckbestimmten öffentlich-rechtlichen Sonderbegriff wird. 2) Es gilt nun zu prüfen, inwieweit diese Ausnahmen auf die drei Hauptursachen für das Entstehen von Scheingewinnen Rücksicht nehmen und welche Schlußfolgerungen sich für den Abschn. 35 ESt-Richtl. ergeben.

1) Herrmann-Heuer zu § 6 EStG Anm. 109.

2) Leipoldt, Die Gewinnverwendung bei der Körperschaftsteuer, S. 19

I. Die Berücksichtigung von Preisschwankungen

a) beim Umlaufvermögen:

Das EStG gibt über § 51 Abs. 1 S. 2b EStG durch § 74 EStDV die Möglichkeit, Scheingewinne, wie sie durch die nominelle Geldwertrechnung entstehen können, zu neutralisieren. § 51 EStG wird zwar nur als eine Etappe auf dem Weg einer wirtschaftlich befriedigenden Lösung hinsichtlich der unternehmerischen Werterhaltung angesehen ¹⁾. Von diesen betriebswirtschaftlichen Einwendungen abgesehen, steht vom rechtlichen Standpunkt aus einwandfrei fest, daß der Gesetzgeber das Problem gesehen und für ihn ausreichend gelöst hat. Aus dem Umstand der gesetzgeberischen Tätigkeit hinsichtlich dieses Problems ergibt sich eine Beschränkung in der Einsetzung weiterer Mittel, um das Prinzip der nominellen Geldwertrechnung noch mehr aufzuheben. In der Regelung des § 51 EStG kommt ein gesetzlicher Vorbehalt zum Ausdruck. Diese Ansicht vertritt auch der BFH in seinen Entscheidungen vom 17.5.52 ²⁾ und vom 1.3.55 ³⁾. In dem Urteil vom 17.5.52 hat der BFH zwar eingestanden, daß Geldwertänderungen für die steuerliche Gewinnermittlung von Bedeutung sein können. Er vertritt jedoch gleichzeitig die Ansicht, daß es mit Rücksicht auf die große steuer- und währungspolitische Tragweite dieser Frage im allgemeinen Aufgabe des Gesetzgebers sein muß, derartige Probleme in Grundzügen zu regeln. In dem Urteil vom 1.3.1955 führt der BFH aus, daß der Gesetzgeber durch das EStG 1955 das Wirtschaftsproblemm der Preisschwankungen ab 1.1.1955 in einem

1) Hax in DB 1956 S. 360

2) BFH in BStBl 1952 III 208

3) BFH in BStBl 1955 III 144

bestimmten Sinn geregelt hat und die Regelung ohne Einschränkungen erfolgt ist. Die Preisschwankung auf eine andere, von den normierten Vorstellungen des Gesetzgebers abweichende Weise ist damit ausgeschlossen.

b) beim Anlagevermögen:

Wie Gail 1) nachgewiesen hat, hat der Gesetzgeber durch die Einfügung des § 6b EStG auch hinsichtlich der Preisschwankungen im Bereich des Anlagevermögens eine das Prinzip der nominellen Geldwertrechnung modifizierende Ausnahmeregelung geschaffen 2). Die nach § 6b EStG übertragbaren stillen Reserven können ganz oder teilweise aus Preissteigerungen herrühren. Ist dies der Fall, d.h. ist der über dem Buchwert liegende Verkaufspreis eines Anlagegutes auf die allgemeine Preisentwicklung zurückzuführen, so wird durch § 6b EStG eine reprodukte Substanzerhaltung bei dem betreffenden Wirtschaftsgut gewährleistet. Die gesetzgeberische Tätigkeit, die diesen Effekt im Rahmen des § 6b EStG normiert hat, ist genau so zu qualifizieren, wie das oben bei § 51 EStG geschehen ist. Es ist der gesetzgeberische Wille kundgetan, daß beim Anlagevermögen nur mit dem Instrumentarium des § 6b EStG ein Neutralisieren von Gewinnen in Frage kommt.

Soweit also der Entstehungsgrund für die aufgedeckten stillen Reserven auf Preisschwankungen beruht, ergibt sich aus der Zusammenschau der Vorschriften der §§ 6, 6b und 51 Abs. I S. 2b EStG, daß eine Gewinnneutralisierung nur auf die ausdrücklich im EStG normierte Weise möglich ist. Aus diesen Geltungsanordnungen kann nicht die Forderung nach weiteren Möglichkeiten entnommen werden.

1) Gail in BB 1965 S. 881

2) Feuerbaum in BB 1965 S. 135 ff (S. 138)

II. Die Berücksichtigung des Abschreibungseffektes bei der Gewinnermittlung;

a) die allgemeine AfA:

Die Absetzung für Abnutzungen und die Substanzverringerungen gemäß § 7 EStG spielen im allgemeinen beim Anwachsen stiller Reserven keine oder nur eine unbedeutende Rolle. Sie sollen allein dazu dienen, den Wertverzehr durch den Gebrauch des Gutes auszugleichen 1). Daneben ist noch ein anderer Umstand zu beachten: der Gewinn wird auch zu Finanzierungszwecken verwendet, indem gewisse Gewinnanteile im Unternehmen zurückgehalten und damit Investitionen finanziert werden. Diese Gewinnfunktion berücksichtigt das Steuerrecht zum Teil bereits innerhalb der steuerlichen Gewinnermittlung durch die zulässige Höhe der Abschreibungen, die nicht nur als Mittel der Aufwandsverteilung, sondern auch als Mittel der Reservenbildung für die Wiederbeschaffung von Anlagen anzusehen ist 2).

b) Die Sonderabschreibungen:

In der Nachkriegszeit wurden zur Förderung des Wiederaufbaus eine Reihe von steuerlichen Vergünstigungen in Form von Sonderabschreibungen in den §§ 7a ff EStG (Siebener-Gruppe) eingeführt. Diese Vergünstigungen stellten den oben dargestellten Umstand der Finanzierungsfunktion in den Mittelpunkt und behandelten weitgehend das als gewinnmindernden Aufwand, was in Wirklichkeit

1) Grass in Hartmann-Boettcher-Grass zu § 7 Anm. 2a

2) Gübbels, Die steuerliche Abschreibung im In- und Ausland, S. 52

zumeist Gewinnverwendung war 1). Die dadurch hervorgerufene Reservenbildung brachte dem Steuerpflichtigen weitgehend Vorteile. Eine nunmehrige Berufung auf diese Vorteile mit der Zielsetzung einer weiteren Verzögerung der Gewinnbesteuerung ist nicht möglich 2). Es gilt ausgeartete Einkommensbesteuerung zu verhindern, jedoch nicht eingeräumte Vorzüge abzubauen; m.a.W. die durch die §§ 7a ff EStG ermöglichten Vorteile tragen in sich nicht das Gebot der steuerlichen Freistellung.

III. Die Berücksichtigung der durch das DM-Bilanzgesetz vorgeschriebenen Wertansätze bei der Gewinnermittlung:

Als Sonderbilanz hat die DM-Eröffnungsbilanz den Zusammenhang zwischen Jahres-Schlußbilanz und Jahres-Eröffnungsbilanz unterbrochen, d.h. in der Eröffnungsbilanz wurden nicht die Wertansätze der RM-Schlußbilanz übernommen 3). Hinsichtlich der Neubewertung wird in § 5 Abs. I DMBG der Grundsatz aufgestellt, daß die Vermögensgegenstände höchstens mit dem Wert am Bilanzstichtag (Zeitwert) eingesetzt werden dürfen.

a) Die Behandlung beim Anlagevermögen:

Als Ausnahme von dem allgemeinen Bewertungsgrundsatz des § 5 Abs. I DMBG ist die Bewertung von Grundstücken innerhalb des Währungsgebietes nach dem steuerlichen Einheitswert (§ 16 DMBG) und die Bewertung des beweglichen Anlagevermögens nach dem Neuwert (§ 18 DMBG) vorzunehmen. Wie Hast 4) gezeigt hat, sind bei Grundstücken und Baulichkeiten wegen des Festhaltens an dem steuerlichen Einheitswert als Maßstab die Wertansätze in der Regel zu niedrig.

1) Leipoldt, Die Gewinnverwendung bei der Körperschaftssteuer S. 21

2) Felix in BB 1965 S. 553

3) Trumpler, Die Bilanz der AG, S. 466

4) Hast in DB 1949, S. 278 ff (S. 279)

Beim beweglichen Anlagevermögen ist eine Wertanalyse nur schwer durchzuführen 1); im Ergebnis dürfte aber Ähnliches wie bei Grundstück und Baulichkeiten eintreten.

Die Gründe nun, die es heute dem Steuerpflichtigen verbieten, in Ausnahme vom Prinzip des nominellen Geldwertes die Nichtverwirklichung der aufgedeckten Reserven, deren Entstehung auf dem DMBG beruhen, geltend zu machen, sind zweifacher Natur: einmal ist zu beachten, daß die Bewertungsvorschriften des DMBG weniger Ausdruck fiskalischer Interessen, als vielmehr Ausdruck wirtschaftlicher Notwendigkeiten und Hilfsmaßnahmen für die geschwächte Wirtschaft sind. Ähnlich wie bei den Abschreibungen erscheint es als unangemessen, wenn heute der Steuerpflichtige nicht mehr aus der kriegsbedingten Wirtschaftslage heraus eine Perpetuierung der stillen Reserven fordert. Zum anderen hat der Gesetzgeber in § 6b EStG zum Ausdruck gebracht, daß er nur bei bestimmten Anlagegütern die Fortführung der gesamten stillen Reserven wünscht. Anders als § 51 EStG umfaßt § 6b EStG nämlich ein Bündel von stillen Reserven; während § 51 EStG nur auf Wertschwankungen Rücksicht nimmt, privilegiert § 6b EStG die gesamten stillen Reserven. Die vom Gesetzgeber vorgenommene modifizierende Behandlung kann aber keine andere Bedeutung haben, als daß eine über § 6b EStG hinausgehende Berücksichtigung von "DMBG-Reserven" ausgeschlossen ist.

1) Beuck-Paret S. 5/6.

b) Die Behandlung beim Umlaufvermögen:

Gemäß § 20 DMBG hat die Bewertung entsprechend § 16 DMBG zu erfolgen, also nach dem Neuwert. Die durch diese Bewertungsvorschriften beim Umlaufvermögen geschaffenen stillen Reserven sind durch den Zeitablauf zum allergrößten Teil aufgelöst. Zum anderen sind auch kaum stille Reserven entstanden, da § 20 DMBG auf den Wiederbeschaffungspreis zum 1.8.1948 bzw. 1.8.1949 abstellte. Ein Eingehen auf die im Umlaufvermögen einmal vorhanden gewesenen stillen Reserven erübrigt sich somit.

cc) und die Wertlücke:

Bereits bei der Darstellung zum allgemeinen Lückenbegriff wurde darauf aufmerksam gemacht, daß auch in Auseinandersetzung mit allgemeinen Rechtsprinzipien und mit Rechtswerten eine Lücke festgestellt werden kann. Eine Untersuchung an Hand von steuerrechtlichen Prinzipien wurde bereits im Rahmen der Frage nach einer teleologischen Lücke behandelt. Diese Möglichkeit der Vorbehandlung von Problemen aus dem Bereich der Wertlücke schon bei dem Fragekreis der teleologischen Lücke erklärt sich daraus, daß sich beide Bereiche zum Teil überlappen. So ist z.B. der Standort einer Gesamtanalogie nicht genau festzulegen, sie bezieht aus beiden Bereichen Anknüpfungspunkte: deshalb schon an früherer Stelle die Ausführungen zum Prinzip des Verbots der Substanzbesteuerung oder der Erhaltung der Leistungsfähigkeit der Betriebe.

Im Hinblick auf Rechtswerte sei nochmals an das Urteil des FG Freiburg 1) erinnert. Dort wurde die Frage

1) FG Freiburg in EFG 1963 S. 150

nach einem etwaigen Verstoß gegen die Eigentumsgarantie des Art. 14 GG gestellt. Mit Faehling 1) ist zunächst festzustellen, daß die Besteuerung als solche aus zwei Hauptgründen nicht als Enteignung im Sinne des Art. 14 Abs. III GG in Betracht kommen kann: 2)

Gegenstand der Besteuerung ist das Geld. Die Enteignung gemäß Art. 14 Abs. III GG zielt dagegen seiner ganzen Anlage nach auf konkrete Güter ab, die einem bestimmten öffentlichen Zweck unmittelbar dienstbar gemacht werden sollen.

Zweck der Besteuerung ist ein teilweiser entschädigungsloser Vermögensentzug, während bei der Enteignung gerade eine Beeinträchtigung des Vermögens vermieden werden soll.

Die Besteuerung, die wegen der entgegengesetzten Zielsetzung und der Wesensverschiedenheit des betroffenen Gegenstandes nicht als Enteignung aufgefaßt werden kann, ist vielmehr als eine Form der Eigentumsbindung anzusehen 3); sie stellt somit regelmäßig eine Form der Inhalts- und Schrankenbestimmung des Eigentums im Sinne des Art. 14 Abs. I S. 2 GG dar. 4) Aus dieser Zuordnung der Besteuerung dem Art. 14 Abs. I S. 2 GG ergibt sich als Grenze der Besteuerung jener Punkt, an welchem der Wesensgehalt und Kernbereich des von der Verfassung garantierten Eigentums tangiert wird. Die Frage nach einem Verstoß gegen Art. 14 GG ist also gleichbedeutend mit der Frage, ob die Besteuerung den Wesensgehalt

1) Faehling, Die Eigentumsgewährleistung durch Art. 14 GG als Schranke der Besteuerung, S. 84

2) ebenso Roth, Die öffentlichen Abgaben und die Eigentumsgarantie im Bonner Grundgesetz, S. 62.

3) Maunz-Dürig zu Art. 2 Abs. I Rdn. 21

4) Faehling S. 97

des Eigentums berührt. Daß dieses Problem nur von Fall zu Fall behandelt werden kann, liegt auf der Hand, wenn man den Umstand beachtet, daß der Wesensgehalt des Art. 14 GG nicht eine für alles Eigentum konstante Größe darstellt 1). Der Kernbereich des Eigentums läßt sich allein von dem Grundgedanken der Erhaltung der Substanz und der Funktionsfähigkeit des Privateigentums her gegenüber staatlichen Eigentumsbeschränkungen richtig abgrenzen 2). Dabei steigt die Möglichkeit einer derartigen Beschränkung entsprechend den einzelnen Stufen der "Eigentumsskala", die ausgehend vom Eigentum an Hausrat und Kleidungsstücken (siehe § 811 ZPO) über viele Stufen bis zum industriellen Großeigentum führt. Von einem generellen Verstoß gegen die verfassungsrechtliche Eigentumsgarantie kann somit nicht gesprochen werden; es sind nur schwierige Einzelfallentscheidungen möglich.

5) Ergebnis des Versuchs einer Rechtsfindung secundum und praeter legem.

Als Ergebnis der Überlegungen hinsichtlich der drei für das Entstehen von stillen Reserven verantwortlichen Hauptursachen - Bewertung nach dem DMBG, Preisschwankungen und Abschreibungen - ist also festzustellen, daß sich aus der Telologie der §§ 6, 6b, 7 ff. und 51 Abs. 1 S. 2b EStG in Verbindung mit dem DMBG ergibt, daß die Regelung des Abschn. 35 ESt-Richtl. weder direkt noch mittelbar mit dem geltenden Ertragsteuerrecht vereinbar ist. Diese Folgerung widerspricht grundsätzlich auch nicht der verfassungsrechtlich statuierten Eigentumsgarantie des Art. 14 GG.

1) BGH Z Bd. 23, 30 ff (S. 32) .

2) Faehling S. 112.

Diesem Ergebnis kann nicht entgegen gehalten werden, der Gesetzgeber habe seit der ersten einschlägigen Entscheidung des RFH zum Problem der RfE diese Möglichkeit der Gewinnneutralisierung gekannt und damit gebilligt. Es kommt nämlich einzig auf den objektivierten Willen des Gesetzgebers an, so wie er sich aus dem Wortlaut der Gesetzesbestimmung und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den diese hineingestellt ist 1, 2, 3).

Vorliegendem Ergebnis entgegen führt Thiel 4) aus, daß zwar der Differenzbetrag zwischen Buchwert und Brandentschädigung bei einer den Wortsinn der einkommensteuerlichen Tatbestände nicht überschreitende Gesetzesauslegung der Einkommensteuer zu unterwerfen ist. Er glaubt jedoch, daß die Rechtsprechung bei der Schaffung des Instituts der RfE eine Regelungslücke geschlossen habe und keine die Kompetenz der Gerichtsbarkeit überschreitende Billigkeitsmaßnahme vorläge. Thiel trägt diese Meinung ohne Ausführungen über die Feststellung und Ausfüllung dieser angeblichen Regelungslücke vor und läßt dadurch ein gewisses Unbehagen über die mangelnde Normierung der RfE erkennen.

Am klarsten hat Grass 5) diesem Unbehagen Ausdruck verliehen:

"Vielfach handelt es sich um mehr oder weniger offene Billigkeitserwägungen oder auf Gewohnheitsrecht beruhende extensive Rechtsauslegung oder geradezu auf einer im Laufe der Zeit für selbstver-

1) BVerf.G E Bd.1 S. 299 ff (S. 312)

2) Schneider, "Prinzipien der Verfassungs-Interpretation", in VVdStL, Bd.20, S.8,46,47 gibt einen Überblick über die Bedeutung und die Anwendungsmöglichkeiten der objektiven Interpretationsmethode.

3) und nicht nach v. Goethe: "Im Auslegen seid frisch und munter. Legt ihr nicht aus, so legt was unter".

4) Thiel in StB. Jb.1963/64 S. 176

5) Grass in Hartmann-Boettcher-Grass zu § 6b Anm. 2

ständig gehaltenen Beurteilung, die sich aus der tatsächlichen Entwicklung ergeben hat. "

Mit dieser Feststellung von Grass sind gleichzeitig alle jene Probleme angesprochen, die Inhalt der nächsten beiden Kapitel sind.

Drittes Kapitel

Die gewohnheitsrechtliche Rechtfertigung der RfE in staats- und verfassungsrechtlicher Sicht.

A) Die geschichtliche Entwicklung der Lehre vom Gewohnheitsrecht 1).

Beim Gewohnheitsrecht handelt es sich um ein rechtliches Urphänomen und es ist darum kein Wunder, daß alle Theorien 2), die sich mit ihm befassen, tief ins Grundsätzliche gehen müssen. Es erscheint ratsam, jene allgemeinen Rechtstheorien zur Gewohnheitsrechtslehre zu berühren, die in der rechtsgeschichtlichen Entwicklung auch für die heutige Rechtswissenschaft Bedeutung gewonnen haben. Dadurch wird bei der Hauptfrage, nämlich der Geltung des Gewohnheitsrechts im Steuerrecht, eine Belastung mit allgemeinen Ausführungen erspart; daneben hat dieses Vorgehen den Vorteil, daß schon im vorhinein die großen Gesichtspunkte angedeutet werden können, die auch bei den speziellen Fragen nicht aus dem Auge gelassen werden dürfen.

1. Die Lehre vom Gewohnheitsrecht in der historischen Rechtsschule.

Zutreffend führt Mokre 3) aus, daß das eigentliche goldene Zeitalter der Lehre vom Gewohnheitsrecht die Zeit der historischen Rechtsschule gewesen ist. Diese Schule faßt diese Art der Rechtsentstehung als die eigentlich primäre auf.

1) Umfangreiche Hinweise zum Gewohnheitsrecht in der modernen Rechtswissenschaft finden sich bei Enneccerus-Lehmann, Allg. Teil des Bürgerl. Rechts, S. 261 ff (unter Anm. 1 auf S. 261 dieses Werkes befinden sich insbesondere umfangreiche Hinweise auf das in- und ausländische Schrifttum zum Gewohnheitsrecht).

2) Mokre, Theorie des Gewohnheitsrechts;

3) Mokre S. 7.

Der Hauptvertreter der Gewohnheitsrechtstheorie der historischen Schule ist Georg Friedrich Puchta 1); er ist ihr größter Systematiker, Savigny dagegen ist der Historiker dieser Rechtsschule, der, von den Geistern der Romantik beflügelt – etwa Hamann oder Herder – zwar einerseits die Vorrangstellung des Gewohnheitsrechts über das gesetzte Recht überspitzte, der aber andererseits bereits das Gewicht der Lebensverhältnisse als Realien der Gesetzgebung erkannte 2).

Als Quelle für das Gewohnheitsrecht wird der Wille oder die Überzeugung des Volkes bezeichnet, wobei an die überwiegende Mehrheit gedacht wurde. Das Gewohnheitsrecht Puchta's ist ein originäres, unmittelbar aus der Volksüberzeugung entstandenes und in der Sitte sich äußerndes Recht. Hieraus ergibt sich die geringe Bedeutung der Übung für das Gewohnheitsrecht; die Übung ist nach dieser Auffassung reines Indiz, auf dessen Vorhandensein grundsätzlich verzichtet werden kann.

Julius Stahl 3) hat mit seiner Feststellung, daß die Lehre der historischen Rechtsschule in ihrem innersten Motiv nicht darin bestehe, daß die Geltung des Rechts vom Volkswillen, sondern daß der Inhalt des Rechts vom Volksbewußtsein ausgeht, die entscheidenden Ansatzpunkte aufgezeigt, an denen die Kritik der historischen Rechtsschule ansetzen muß. Es fehlt an einem klaren Rechtsbegriff; statt dessen wird das Recht mit der Tätigkeit des Volksgeistes identifiziert, der für sich wiederum ein recht rätselhaftes Gebilde darstellt. In Fortentwicklung der historischen Schule

-
- 1) durch sein zweibändiges Werk: "Das Gewohnheitsrecht", 1. Bd. 1828, 2. Bd. 1837.
 - 2) Eckhardt, "Vom Beruf unserer Zeit zur Gesetzgebung – Savigny und die Gegenwart" in der Gedenkschrift für Spitaler von 1965, S. 39 ff.
 - 3) Stahl, Philosophie des Rechts, 1. Bd. S. 240 ff

werden den geheimnisvollen, unterirdischen und mystischen Momenten der Volksgeisttätigkeit objektive und reale Gesichtspunkte zur Seite gestellt 1). Der Übung wird essentielle Bedeutung und nicht nur der Charakter eines Indiz beige-messen. Der nationale Bezug, der in der historischen Rechts-schule so großes Gewicht hatte, tritt immer mehr in den Hin-tergrund. Die Macht des Faktischen beginnt ihre Macht auf-zurichten. Diese Entwicklung von Puchta bis zu Dernburg 2), letzterer spricht sich ausdrücklich gegen das Erfordernis der Volksüberzeugung aus, hat jedoch keinen Fortschritt in der Frage erbracht, worin die Rechtfertigung für das Gewohn-heitsrecht zu erblicken sei. Das Interesse richtete sich nur auf die Geltungsvoraussetzungen des Gewohnheitsrechts.

II. Die positivistischen Lehren vom Gewohnheitsrecht.

Der geistige Schwerpunkt der gegen die historische Rechts-schule gerichteten Bewegung lag ganz überwiegend bei Hegel und seiner Schule 3). Daneben haben zwei weitere Er-scheinungen Einfluß auf die weitere Entwicklung der Ge-wohnheitsrechtslehre genommen, nämlich der sich etablieren-de Staatsabsolutismus und die erstarkende naturwissenschaft-liche Denkweise. Hegels Hochschätzung des Staates und die energische Betonung der Wirklichkeit bilden den Ausgangs-punkt für die beiden Hauptzweige positivistischen Rechts-denkens.

1) Die Gestattungstheorie:

Während die historische Rechtsschule die tatsächliche Anerkennung des Gewohnheitsrechts als eine Folge des durch den nationalen Willen an und für sich schon be-

1) Mokre, S. 29 ff.

2) Dernburg, System des Römischen Rechts, 1. Bd. S. 43

3) Mokre S. 39

gründeten Gewohnheitsrechts ansieht, wertet die positive Rechtsschule die Anerkennung durch die Staatsgewalt als eine Bedingung für die Entstehung des Gewohnheitsrechts. In der konsequenten Durchführung dieses Gedankens kann das Gewohnheitsrecht nicht mehr als Rechtsquelle im strengen Sinne angesehen werden; es stellt sich vielmehr als eine außerrechtliche Beurteilungsnorm dar.

2) Die Faktizitätstheorie:

Die historische Rechtsschule hatte das Gewohnheitsrecht über das Gesetz gestellt, ja das letztere gleichsam als einen Spezialfall des ersteren aufgefaßt. Die Gestattungstheorie hatte das Gewohnheitsrecht aus dem Gesetz, dem manifestierten Staatswillen, abgeleitet und ihm damit untergeordnet. Die prinzipielle Gleichstellung in diesem Punkt ist für die Faktizitätstheorie bezeichnend. In besonderer Weise hat sich im Rahmen dieser Theorie Ernst Zitelmann 1) hervorgetan. Er führt das Gewohnheitsrecht auf jene psychologische Erscheinung zurück 2), daß nämlich ein normal denkender Mensch der Vorstellung, daß eine rechtliche Ordnung gelte, dann anhänge, wenn er das längere tatsächliche Herrschen dieser Sätze beobachtet hat und nun erwartet, daß dieses tatsächliche Herrschen auch noch länger andauern werde.

Georg Jellinek 3) prägte für den von Zitelmann als unerklärlich bezeichneten Übergang vom Faktischen zum Normativen den bekannten Ausdruck von der "norma-

1) Zitelmann in "Archiv für civilistische Praxis", 66.Bd., 1883, S. 323 ff

2) Zitelmann a.a.O. (S. 459).

3) Jellinek, Allgemeine Staatslehre, S. 338

tiven Kraft des Faktischen" 1). In diesen Gedanken klingen Einflüsse jener Überzeugung an, die den normativen Charakter betonen; dabei ist der Wertgedanke auf das Faktische bezogen, ohne daß eine Antwort darauf gegeben wird, ob das Faktische eine eigene Wertigkeit hat oder ob es seine Wertigkeit aus einer abgeleiteten Wertordnung bezieht. Die positivistische Rechtsschule will diese Frage nach dem Sinn oder Wert auch gar keiner Lösung entgegenführen. Für sie sind nur die wahrnehmbaren Fakten mitsamt der an ihnen hervortretenden Gesetzlichkeit der wissenschaftlichen Erkenntnis zugänglich. In diesem Denkansatz erweist sich das Vorbild der "exakten" Naturwissenschaften als maßgeblich 2). Die Positivisten halten "ewige Ideen oder absolute Werte" rational nicht für erfassbar – sie scheuen sich daher, unbewiesene Aussagen oder Voraussetzungen zu machen.

III. Der Übergang zur modernen Rechtswissenschaft.

Begnügten sich die Positivisten mit soziologischen und psychologischen Anreicherungen des Faktischen und des sich angeblich daraus ergebenden normativen Wesens des Faktischen zur Erklärung des Gewohnheitsrechts, so ist die moderne Entwicklung dahin gerichtet, ein "materiales Apriori" im Recht anzunehmen 3). Husserl, 4) legt dar, daß das Recht die Zeitstruktur der Geschicht-

1) Legt Jellinek zunächst (S. 338) dar, daß die normative Bedeutung des Faktischen letztlich in physiologischen und psychologischen Umständen ihren Grund findet, so modifiziert er an späterer Stelle seiner "Allgemeinen Staatslehre" (S.342) diese Ansicht: "Die Umwandlung der zunächst rein faktischen Macht des Staates in rechtliche erfolgt stets durch die hinzutretende Vorstellung, daß dieses Faktische normativer Art sei, daß es so sein solle, wie es ist. Also rein innerlich, in den Köpfen der Menschen vollzieht sich dieser Prozess."

2) Larenz ML S. 35

3) Larenz ML S. 116

4) Husserl, Recht und Zeit

lichkeit hat, daß es nicht nur in der Zeit entsteht und vergeht, sondern daß es auch teil hat an dem Fluß der Geschichte. Die Gebilde und Institutionen des Geschichtlichen sind hiernach jedoch Verwirklichung apriorisch vorgezeichneter Verhaltensnormen höherer Ordnung.

In voller Übereinstimmung mit Coing 1) gehe auch ich davon aus, daß man durch die "Analyse des moralischen Bewußtseins" 2) zur sittlichen Erkenntnis gelangt. Das Recht bzw. die Rechtsidee ist dem großen Reich des Sittlichen verbunden. Im Mittelpunkt der sittlichen Werte im Recht steht die Gerechtigkeit. Aus der Gerechtigkeit als objektivem Wert 3) ergibt sich ein Fächer von Sollens - Anforderungen, an denen sich die Geltungsanordnungen weiteren abgeleiteten Rechts auszurichten haben. Rechtsetzen bedeutet also allemal eine Auseinandersetzung mit den vorgegebenen Werten einer apriorischen Rechtsidee, ein Werten und Ausrichten an den sich aus der Rechtsidee ergebenden Maßstäben. Dabei wird nicht verkannt, daß sich die Existenz und die Verbindlichkeit einer vorgegebenen Wertordnung letztlich nicht mit rationaler Evidenz nachweisen läßt; ihre Bejahung ist Glaube und Bekenntnis, ein Glauben und Bekenntnis allerdings, mit dem das steht und fällt, was unter abendländischer Kultur verstanden wird 4). Aus dem Umstand, daß sich die konkreten Inhalte hinsichtlich der vorgegebenen Wertordnung nicht mit wissenschaftlicher Stringenz machen lassen, aus der Nichtbeweisbarkeit "richtigen" Rechts zieht der Rechtspositivismus letztlich auch seine Lebenskraft.

1) Coing, Grundzüge der Rechtsphilosophie

2) Coing, a.a.O. (S. 106)

3) Coing, a.a.O. (S.111).

4) Bachof, Tübinger Universitätsreden (6) S. 24.

Ausgehend von dieser Ansicht des Rechts ist die grundsätzliche Anerkennung des Gewohnheitsrechts durchaus möglich. Das Gewohnheitsrecht stellt sich dann dar als die Artikulierung und Manifestierung von Sollens - Anforderungen, die mit den Anforderungen der Rechtsidee als Ausfluß des Rechtswertes im Einklang stehen.

Diese theoretische Anerkennung des Gewohnheitsrechts ist jedoch der Anfang vieler schwierigen Detailfragen, wie etwa die Frage, ob das Volk oder die dieses repräsentierende Gruppe für alle Rechtsgebiete das geeignete Organ zur Artikulierung von Sollens - Anforderungen ist. Schließlich sei noch auf die soziologische Erfahrungstatsache hingewiesen, daß gerade die Masse oder die größere Gruppe häufig höheren Werteinsichten nicht zu folgen vermag. Gerade in Krisenzeiten ist der Verlust eines konsolidierten Wertbewußtseins zu befürchten und damit der Verlust der Rechtsidee als Maßstab 1).

B) Die staats- und verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Anerkennung des Gewohnheitsrechts als Rechtsquelle.

I. Die allgemeine Bedeutung des Art. 20 GG.

Um zu einer sachgerechten Lösung der Frage zu kommen, inwieweit sich aus dem Bonner Grundgesetz Rückschlüsse auf die Möglichkeit der Geltung und Entstehung von Gewohnheitsrecht ziehen lassen, ist es notwendig eine kurze Darstellung des Art. 20 GG zu geben. Art. 20 GG lautet:

Abs. I. Die Bundesrepublik Deutschland ist ein demokratischer und sozialer Bundesstaat.

Abs. II. Alle Staatsgewalt geht vom Volk aus. Sie wird vom Volk in Wahlen und Abstimmungen und durch besondere Organe der Gesetzgebung, der voll-

1) Forsthoff in DÖV 1959 S. 41.

ziehenden Gewalt und der Rechtsprechung ausgeübt.

Abs. III. Die Gesetzgebung ist an die verfassungsmäßige Ordnung, die vollziehende Gewalt und die Rechtsprechung sind an Gesetz und Recht gebunden.

Mit dem lapidaren Satz 1 des Abs. II des Art. 20 GG ist zunächst das Prinzip der Volkssouveränität im Sinne der Staatsträgerschaft des Volkes ausgesprochen und zum Inhalt der bundesrepublikanischen Grundordnung gemacht. Das Volk ist in seiner Gesamtheit als Staatsträger die letzte Quelle aller Staatsgewalt und die Aktivbürgerschaft als "objektiv - rechtlich konstituierte Funktionseinheit" 1) von Verfassungswegen das höchste Staatsorgan der Bundesrepublik. Es ist jedoch zu beachten, daß der Grundsatz der Volkssouveränität keinesfalls "Selbstregierung des Volkes" oder "Volksheerrschaft", sondern lediglich eine Herrschafts- bzw. Regierungsform" mit verfassungsmäßig geregelter und periodisch revozierbarer Zustimmung des Volkes bedeutet 2)."

Der Satz 2 des Abs. II enthält die organisations-rechtliche Folgerung aus dem mehr rechtsideellen Grundsatz der Volkssouveränität in Satz 1 3). In der ersten Satzhälfte sind die Befugnisse des in Bund und Ländern selbst als höchstes Staatsorgan handelnden Volkes im Sinne der Aktivbürgerschaft oder Wählerschaft und damit Elemente unmittelbarer oder plebiszitärer Demokratie festgelegt. Die zweite Satzhälfte verleiht der Bundesorganisation das Gepräge einer mittelbaren oder repräsentativen Demokratie und statuiert in hergebrachter Weise für die funktionelle Differenzierung der Staatsgewalt das Organisationsprinzip der "Dreiteilung der Gewalten".

1) Kommentar zum Bonner Grundgesetz (Wernicke) zu Art. 20 GG Erl. II 2b

2) Maunz-Dürig zu Art. 20 GG Rdn. 30

3) BGG zu Art. 20 Anm. 5. (Mangoldt-Klein)

Das Grundgesetz läßt für die Möglichkeit unmittelbarer oder plebiszitärer Demokratie in der Bundesorganisation nur geringen Raum. Unmittelbar übt das Volk, d.h. die Aktivbürgerschaft im Sinne des wählenden oder abstimmenden Volkes, die als rechtswirklich handelnder Teil des Gesamtvolkes ebenso wie die besonderen Organe des Satz 2 ein Organ der vom Volk in seiner Gesamtheit getragenen Staates ist, die Staatsgewalt gemäß Satz 2 erste Satzhälfte in den zwei Formen der Wahlen und Abstimmung und damit nur ausnahmsweise aus. Das GG hat sich klar für die mittelbare oder repräsentative Demokratie entschieden und zwar in der Spezialform der parlamentarischen Demokratie.

Ist nach dem vorstehend Dargelegten das Selbsthandeln der Aktivbürgerschaft die Ausnahme, so ist nach Satz 2 Halbsatz 2 die Ausübung der Staatsgewalt durch besondere, d.h. von einander getrennte Organe der Gesetzgebung, der vollziehenden Gewalt und der Rechtsprechung gemäß dem Grundsatz der mittelbaren oder repräsentativen Demokratie die Regel. 1)

II. Der verfassungsrechtliche Begriff der Repräsentation als Element der Rechtsentstehung.

Aus den Ausführungen zum Art. 20 GG ergäbe sich - wollte man nur am Wortlaut haften - eindeutig, daß das Volk von der Gesetzgebung ausgeschlossen ist; seine Befugnisse sind auf das Recht zu Wahlen und Abstimmungen begrenzt. Daß eine solche Argumentation, die vom Wortlaut des Art. 20 GG unmittelbar auf die Unmöglichkeit der Entstehung von Gewohnheitsrecht schließt, zu formalistisch wäre, bestätigt auch Nawiasky 2). Sie würde nämlich ganz an der Frage

1) BGG zu Art. 20 GG Anm. 5b (Mangoldt-Klein)

2) Nawiasky in der "Festschrift zur Feier des 50-jährigen Bestehens des Bayer.VGH" 1929, S. 162

vorübergehen, ob mit den Bestimmungen über die Entstehung von Gesetzen in der Verfassung nicht nur der Weg bewußter Rechtsbildung erschöpfend geregelt werden sollte.

Bevor auf die von Nawiasky bereits 1929 vorgetragenen Bedenken eingegangen wird, soll ein von Krüger 1) hervor- gehobener Gesichtspunkt behandelt werden, der den Über- legungen Nawiaskys gedanklich vorgelagert ist. Krüger und Nawiasky beziehen ihre durchschlagenden Argumente aus Folgerungen des verfassungsrechtlichen Instituts der Re- präsentation, wie es vornehmlich in Art. 38 GG statuiert ist. Während sich Nawiasky mehr mit rechtstechnischen Fragen beschäftigt, die sich aus diesem Institut ergeben, setzen die Untersuchungen Krüger's 2) bei dem Repräsen- tationsbegriff als solchen ein.

Krüger 3) lehnt es mit der herrschenden Meinung 4) 5) ab, die Repräsentation als einen lediglich technischen Begriff zu werten; d.h. wenn es wegen der Ausdehnung des Terri- toriums oder der Zahl der Bürger nicht möglich ist, diese an einem Ort zu versammeln, um sie miteinander verhandeln und beschließen zu lassen, dann gestattet es ein lediglich technisch verstandener Gedanke der Repräsentation, daß sie sich Vertreter bestellen, die beides an ihrer Stelle er- ledigen. Die herrschende Meinung hebt dagegen vielmehr hervor, daß der Ausdruck "Vertretung" nicht im Sinne des bürgerlichen Rechts, d.h. eines Rechtsverhältnisses, bei dem der Vertreter nach den Weisungen der Vertretenen handeln muß, zu verstehen ist. Das Institut der Repräsentation ist demnach nicht nur ein Kunstgriff, mittels dessen ein tech- nisches Problem bewältigt wird, sondern ist als eine onto-

1) Krüger: "Allgemeine Staatslehre".

2) In JZ 1966 S.123 bespricht Badura die "Allgemeine Staats- lehre" Krüger's und setzt sich insbesondere mit dessen Staats- begriff auseinander.

3) Krüger S. 235 (insb. unter Anm. 8)

4) Maunz-Dürig zu Art. 38 GG Anm. 1 5) auf S.79

logische Kategorie zu verstehen 1, 2). Nur die herrschende Auffassung kann einen echten Beitrag zum Problem der Staatspflege leisten.

In Ausdeutung des so verstandenen Repräsentationsbegriffs legt Krüger 3) dar, daß die Struktur der Repräsentation als ein dialektischer Prozeß zu verstehen ist 4): eine Person oder Gruppe setzt ihr Sein und Sollen als reine Gedanken aus sich heraus und stellt diese sich gegenüber, damit das natürliche Ich im Zwiegespräch mit seinem besseren Ich über sich selbst hinauskommt. Es findet eine Auseinandersetzung zwischen Repräsentierten und Repräsentanten statt, die zu einem besseren Willen führt, der sich im Gesetz niederschlägt 5). Diese Einsichten dürfen jedoch nicht die Tatsache verdunkeln, daß die Allgemeinheit nicht nur Ausgangspunkt für die Gesetzgebung ist, sondern auch während dieses Prozesses bleibt. Nur muß diese Vorrangstellung eben immer aus dem Spannungsverhältnis zwischen Repräsentierten und Repräsentanten verstanden werden: die ersteren können in Rücksichtnahme auf ihre Qualität nicht unmittelbar Gesetze hervorbringen, die zweiten bilden dagegen die den Repräsentierten immanenten Notwendigkeiten und Bestimmungen schöpferisch heraus. Das Gleiche meinen Maunz-Dürig 6), wenn sie von der "immanenten Duplizität der personellen Existenz" sprechen, d.h. von der dem Wesen der Volksvertretung innewohnenden

5) v. S. 78

Nawiasky-Leuser-Schweiger-Zacher zu Art. 13 Anm. 4.

1) E. R. Huber, Die Selbstverwaltung der Wirtschaft S. 49

2) Scheuner in der Festschrift für Hans Huber 1961 S. 222 ff (S. 267)

3) Krüger S. 240

4) Kaiser in der Festschrift für Carl Schmitt 1959 S. 71 ff (S. 72: "Repräsentation ist Antithese")

5) Imboden, Die politischen Systeme, S. 124: "Es herrscht die Vorstellung, der Volksvertreter wisse besser Bescheid".

6) Maunz-Dürig zu Art. 38 GG Anm. 1

Zweiheit des Volkes und seiner Vertreter, die aber den gleichen Willensträger darstellt. Ebenso sind Nawiasky-Leuser-Schweiger-Zacher 1) zu verstehen, wenn sie den Repräsentanten als Träger einer übergeordneten, über das eigene Wesen hinausgreifende Werteinheit bezeichnen, die durch die Repräsentation erst wahrnehmbar wird.

Bei der Entstehung des Gewohnheitsrechts ist die Auffindung des Richtigen und die Durchbildung und Entstehung eines besseren Willens nicht nur nicht beeinträchtigt, sondern ausgeschlossen. Anerkanntermaßen wird nämlich das Gewohnheitsrecht von der Allgemeinheit unmittelbar hervor gebracht bzw. durch eine die Allgemeinheit vertretende Gruppe entsteht die *opinio necessitatis* und wird diese ausgeübt. Somit fehlt beim Entstehen des Gewohnheitsrechts das Entscheidende der Repräsentation: Die Selbstauseinanderlegung der Gruppe in zwei funktional und qualitativ verschiedene Bestandteile, die Repräsentanten und die Repräsentierten. Bei der Entstehung von Gewohnheitsrecht fehlt das dialektische Moment, es fehlt der bessere Willensbildner, der in der Auseinandersetzung mit dem Repräsentierten die Notwendigkeiten und Bestimmtheiten besser auszubilden sich bemüht.

Nawiasky 2) bezieht seine Zweifel und Argumente gegen die Möglichkeit des Gewohnheitsrechts als Rechtsquelle zu Recht aus Überlegungen zu dem Gesetzgebungsverfahren. Zunächst weist er darauf hin, daß die Aktivbürgerschaft durch Volksbegehren und Volksentscheide unmittelbar Normen schaffen kann. Bei dieser Rechtschaffungs funktion untersteht die handelnde Allgemeinheit ebenso den Normen der Verfassung, wie alle anderen Staatsorgane.

1) Nawiansky-Leuser-Schweiger-Zacher zu Art. 13 Anm. 4.

2) Nawiasky in der "Festschrift zur Feier des 50-jähr. Bestehens des Bayer. VGH" S. 162

Eine Freizeichnung der Allgemeinheit von den Verfahrensnormen scheidet in allen Fällen genau so aus, wie es den Abgeordneten unmöglich ist, außerhalb der verfassungs- und geschäftsordnungsgemäßen Verfahrensnormen durch konkludentes Verhalten neues Recht zu schaffen. Der Technizität der Verfassung kommt insoferne große Bedeutung zu 1).

III. Der Versuch einer gewohnheitsrechtlichen Rechtfertigung der RfE als Verstoß gegen das Prinzip der Dreiteilung der Gewalten.

Zu den aus dem Repräsentationsbegriff resultierenden Bedenken gesellt sich ein weiterer kritischer Ansatzpunkt, nämlich die Frage nach einem Verstoß gegen den Grundsatz der Dreiteilung der Gewalten. Höhn, ein Befürworter 2) des Gewohnheitsrechts als Rechtsquelle, verkennet nicht, daß im Raum des öffentlichen Rechts sowohl die subjektive Seite des Gewohnheitsrechts – die *opinio necessitatis* – wie auch die objektive Seite – die andauernde Übung – nur im Zusammenwirken mit einer staatlichen Behörde verwirklicht werden kann. Der Grund hiefür liegt offensichtlich in der notwendigen Wechselwirkung zwischen dem Einzelnen und einem Träger der öffentlichen Gewalt. Im Falle der RfE ist diese Wechselwirkung mit speziellen Nuancen versehen. Wie anfangs des zweiten Kapitels dargelegt, hat der RFH nach anfänglichem Zögern das an ihn im Rahmen eines Verfahrens herangetragene Problem der RfE zu Gunsten des Steuerpflichtigen entschieden und durch weitere Rechtsprechungsakte bis in das Detail ausgebildet. Diese Rechtsprechung war für die Finanzverwaltung der Anlaß für Verwaltungsanordnungen, die der Rechtsprechung des RFH auch auf der Verwaltungsebene Nachdruck verschaffte.

1) Forsthoff in DÖV 1959 S. 41.

2) Höhn, Gewohnheitsrecht im Verwaltungsrecht; Dissertation 1960.

Es besteht kein Zweifel, daß die objektive Komponente dieses "steuerrechtlichen Gewohnheitsrechts" hauptsächlich durch die kontinuierliche Rechtsprechung Gestalt gewonnen hat. Das Gleiche gilt auch für die Ausbildung der *opinio necessitatis*. Die Rechtsprechung des RFH war nicht nur veranlassender Funke zur Bildung dieses subjektiven Merkmals im Bewußtsein der Allgemeinheit mit dessen anschließend autonomem Weiterwirken in Ausformung und Stärkung der subjektiven Seite. Das Gegenteil ist der Fall; die Rechtsansicht des RFH stellt Kern und Quelle für die Rechtsüberzeugung der Öffentlichkeit dar. Die Entwicklung dieser Rechtsüberzeugung ohne die Mitwirkung der Gerichte nur durch die Allgemeinheit wäre schlechterdings unmöglich gewesen. Die andauernde und nachhaltige Anlehnung durch die Behörden hätte wegen der notwendigen Wechselwirkung zwischen dem Einzelnen und der öffentlichen Gewalt die Entstehung des Instituts der RfE ausgeschlossen ¹⁾. Im Hinblick auf diese Tatsache, daß nämlich die Rechtsprechung essentiell an dem Entstehen des Instituts der RfE beteiligt war, stellt sich die Frage nach der Geltung von Richterrecht.

Auszugehen ist von Art. 92 GG: die rechtsprechende Gewalt obliegt den Gerichten. Diese verfassungsrechtliche Garantie beinhaltet neben der besonderen Heraushebung des Status der rechtsprechenden Gewalt gleichzeitig auch einen sehr deutlichen Hinweis auf das Arbeitsgebiet der Rechtsprechung, nämlich Streitfälle zu schlichten. Einem Tätigwerden der Gerichte über diesen Aufgabenbereich hinaus, insbesondere auf dem Gebiet der Gesetzgebung und Verwaltung ist durch diese Verfassungsbestimmung grund-

1) siehe die vergeblichen Versuche der Wirtschaft, die Steuergerichte zur Anerkennung von Rücklagen beim wirtschaftlichen Zwangstausch zu veranlassen.

sätzlich ein Riegel vorgeschoben 1, 2). Es wird nicht verkannt, daß die Tätigkeit der Gerichte auch rechtsbildende und - verwaltende Momente einschließt 3). Stets ist jedoch zu beachten, daß keine der drei Gewalten in den Kernbereich der anderen Gewalt eingreifen darf. Von diesem Standpunkt aus ist es selbstverständlich, wenn Flume 4) als Ergebnis seiner Untersuchungen über die Qualifikation des Richterrechts ausführt:

"Es gibt kein Richterrecht als Recht einer besonderen Rechtsquelle. Der Richterspruch ist keine Rechtsquelle. Der Richter hat vielmehr nur das ihm vorgegebene Recht anzuwenden. Richterrecht ist nichts anderes als die Anwendung des geltenden Rechts." 5, 6)

- 1) Roth-Stielow, Die Auflehnung des Richters gegen das Gesetz; S. 53: "Die getreuliche Verwirklichung der konkreten Ordnungsvorstellungen des Gesetzgebers ist das einzig-legitime Ziel der Gesetzes-auslegung."
- S. 36 ff: "Der Richter darf dem Gesetz nur dann den Gehorsam verweigern, wenn der Widerspruch des positiven Gesetzes zur Gerechtigkeit ein unerträgliches Maß erreicht."
- 2) Ehmke, in VVDStL, Bd. 20, S. 97, unterstreicht unter Hinweis auf den "judicial self restraint" des Supreme Court die besondere Bedeutung des richterlichen Maßhaltens bei Interpretationsfragen.
- 3) Larenz, Kennzeichen geglückter richterlicher Rechtsfortbildung, S. 2
- 4) Flume in Stb. Jb. 64/65 S. 55 ff (S. 79)
- 5) Heyer in BB 1965 S. 157 ff; S. 158 (unter den Hinweis auf entsprechende Urteile des BFH wird ausgeführt. . . " kann gesagt werden, daß der BFH darum bemüht ist, die dem Richter verfassungsmäßig gezogenen Grenzen streng einzuhalten. ")
- 6) Hartz in DB 1965 S. 755: "Es gibt kein Richterrecht als eigene Rechtsquelle neben dem Gesetzesrecht."

Eine Argumentation, die obige Würdigung der Tätigkeit des RFH hinsichtlich der RFE damit beiseite zu schieben trachtet, indem sie geltend macht, daß die *opinio necessitatis* zwischenzeitlich voll in das Bewußtsein der Allgemeinheit übergetreten sei und sich nur noch dort der subjektive Prozeß abspiele, würde fehlgehen. Sie würde übersehen, daß *opinio necessitatis* nur ein Reflex staatlicher Tätigkeit wäre und damit einer der Grundvoraussetzungen der Lehre vom Gewohnheitsrecht nicht entsprechen würde, daß nämlich die Rechtsüberzeugung dem "Volksg Geist als Grundwasser" der Rechtsentstehung unmittelbar entspringen muß. Es ist auch auf die Gefahr hinzuweisen, daß die Feststellung einer Rechtsüberzeugung, die nur eine Reflexwirkung staatlichen Handelns darstellt, praktisch unmöglich ist. Das Halbdunkel, in dem sich das stille Wirken des Volksg Geistes vollzieht, würde durch psychologische Verzerrungen des letzten Lichtscheins beraubt werden. Denn wer möchte feststellen, ob die Überzeugung der Allgemeinheit auf einem Ausrichten an einer vorgegebenen Wertordnung oder nicht vielmehr die Anerkennung der begünstigenden Rechtsprechung auf eigensüchtigen Nützlichkeitsbestrebungen unter Akzeptierung des Faktischen beruht.

Flume meint das Gleiche, wenn er ausführt 1), daß das Recht wie es sich in den Lehren der Wissenschaft und der Rechtsprechung manifestiert, die Gleichstellung mit dem Gesetzesrecht auch nicht unter dem Stichwort "Gewohnheitsrecht" erlangt. Besonderes gilt nach Flume 2) aber, wenn von dem Rechtsverkehr geschaffene Rechtsfiguren oder Rechtsinstitute in der Rechtsprechung allgemein anerkannt werden und kraft dieser allgemeinen Anerkennung

1) Flume in Stb. Jb. 64/65 S. 79

2) Flume in Stb. Jb. 64/65 S. 76.

nun in allgemeiner Übung sind. Für diese Ausnahmen gibt Flume keine Begründung; im übrigen erinnert die Behauptung Flume's an den Begriff der normativen Kraft des Faktischen. Weder aus der Verfassung, noch aus einer vorgegebenen Wertordnung kann jedoch der Grundsatz entnommen werden, daß die Geschichtlichkeit eines Phänomens notwendigerweise sich zur Rechtllichkeit verdichtet. Auch der Hinweis darauf, daß das Abgehen von Umständen, die bereits seit längerer Zeit anerkannt worden waren, dem Erfordernis der Rechts-sicherheit widersprechen würde, ist nicht stichhaltig. Mit Armin Kaufmann 1) ist davon auszugehen, daß Rechts-sicherheit gleichbedeutend mit der Sicherheit des Rechts ist: wo aber das Unrecht geschützt wird, mag Sicherheit herrschen, aber eben nicht Rechtssicherheit. Nicht aus der Sicherheit, sondern aus den Werten, die sie schützt, leitet eine Rechts-ordnung ihre verpflichtende Kraft her. Es bleibt bei dem Prinzip, daß das in Rechtswissenschaft und Rechtsanwendung lebende Recht nur gilt, solange es sich als die richtige Rechtsanwendung durch Begründung aus dem geltenden Recht legitimiert.

Die dargelegten verfassungsrechtlichen Bedenken lassen die Ansicht Merkl's voll begründet erscheinen, daß den neuzeit-lichen Staatsverfassungen "ein Gesetzgebungsmonopol mit allfälligem Vorbehalt gewisser Möglichkeiten anderweitiger Rechtsschöpfung" 2) als innewohnender Sinn beizulegen ist. Das Bonner Grundgesetz hat die Möglichkeit der Entstehung von Gewohnheitsrecht ausgeschlossen.

-
- 1) Kaufmann, Rede im Rahmen einer Tagung der Katholischen Akademie in München, nachzulesen in der Süddeutschen Zeitung vom 14.7.1966 Nr. 167, S. 12
 - 2) Merkl, Verwaltungsrecht, S. 105.

IV. Der Staatswert als Element der Steuergesetzgebung im Verhältnis zum "steuerlichen Gewohnheitsrecht."

Sollte die von mir nicht gebilligte Ansicht, daß nämlich der verfassungsrechtliche Grundsatz des Art. 20 Abs. II S. 1 GG der Allgemeinheit oder einer sie vertretenden Gruppe die Möglichkeit zur Rechtsschöpfung einräume und damit die Entscheidung des Grundgesetzes für die repräsentative Demokratie zu Gunsten einer plebiszitären überspielt sei, die Dreiteilung der Gewalten durchbrochen werden könne und das fundamentale Staatsrechtsprinzip der Repräsentation außer Kraft gesetzt sei, richtig sein, so ergibt sich schließlich noch ein Gesichtspunkt, der gegen das Gewohnheitsrecht als Rechtsquelle speziell im Steuerrecht spricht.

Auf Grund der Arbeit von Kruse 1) über das Gewohnheitsrecht im Steuerrecht sehen sich die heutigen Verfechter des Gewohnheitsrechts der Aufgabe enthoben, sich mit der Frage zu beschäftigen, ob das Gewohnheitsrecht überhaupt Rechtsquellencharakter hat. So schreiben Müller 2) und Hopfenmüller 3), daß Kruse die wissenschaftliche Durchdringung des Problems des Gewohnheitsrechts als Rechtsquelle gelungen sei und deshalb auf eine eigene dogmatische Untersuchung verzichtet werden könne. Die Arbeit Kruse's führe dazu, daß die Steuergerichte zur grundsätzlichen Anerkennung von Gewohnheitsrecht kommen müssen 4). Es scheint also angezeigt, sich mit den Ausführungen

1) Kruse in StW 1959, S. 209 ff (S. 256 ff)

2) Müller in StW 1961 S. 683 ff (S. 687)

3) Hopfenmüller in Stb. Jb. 1961/62 S. 237 ff (S. 249/250).

4) Dem gegenüber schreibt der BFH in DB 1965 S. 617 ff: "Der Senat sieht davon ab, zu prüfen, ob und in welchem Maß das Gewohnheitsrecht eine Quelle des Steuerrechts sein kann."

von Kruse 1) auseinanderzusetzen 2).

Nach einem kurzen Hinweis darauf, daß sich in Rechtsprechung und Lehre keine brauchbaren Gesichtspunkte 3) zur Lösung der Frage finden, ob und warum dem Gewohnheitsrecht Rechtsquellencharakter zukommt, schreibt Kruse 4):

"Der tiefere Grund für die Anerkennung des Gewohnheitsrechts im Steuerrecht liegt darin, daß auch hier Wertungen möglich sind. Daraus folgt die Möglichkeit der Bildung einer allgemeinen Rechtsüberzeugung, die einer ständigen Übung Normqualität verleiht. Die Absage an die ethischen Wertungen würde zugleich den Verzicht auf jedes Überpositive Recht im Steuerrecht bedeuten."

Ich stimme mit Kruse dahin überein, daß die Rechtsidee als solche die Bildung von Gewohnheitsrecht nicht ausschließt. Der Ausschluß des Gewohnheitsrechts ergibt sich vielmehr aus der Überordnung und der Maßgeblichkeit verfassungsrechtlicher Grundsätze, die das vage Phänomen der Rechtsidee erst Gestalt gewinnen lassen. Insoweit ist es symptomatisch, daß sich Kruse erst dann mit verfassungsrechtlichen Anforderungen auseinandersetzt 5), wenn die Frage auftaucht, ob Steuerlasten schaffendes oder verschärfendes Gewohnheitsrecht zulässig sei; symptomatisch deswegen,

- 1) Hollatz in AG 1962 S. 290 ff (S.293: "Besonders ist dabei die ausgezeichnete Untersuchung von Kruse über das Gewohnheitsrecht hervorzuheben".)
- 2) Felix in StW 1959, S.274 ff(S.286) weist darauf hin, daß das Wesen des steuerlichen Gewohnheitsrechts noch nicht abschließend durchdacht ist.
- 3) Diese zutreffende Feststellung Kruse's - es gibt keine Entscheidung, die sich mit dem Rechtsquellencharakter des Gewohnheitsrechts auseinandersetzt - veranlaßte keine Rechtssprechungshinweise.
- 4) Kruse in StW 1959, S.223.
- 5) Kruse a.a.O. S. 230 - ebenso Bühler-Strickrodt, Allgem. Steuerrecht, 1. Halbbd. S. 104

weil das Verfassungsrecht zumeist nur in seiner Rechtsschutzfunktion angerufen wird.

Unter Bezugnahme auf Max Rümelin 1) sieht Kruse also den letztlichen Rechtfertigungsgrund in der Möglichkeit allgemeiner Wertungen 2). Als oberster Wertungsmaßstab sei die Rechtsidee heranzuziehen, die in ihrer Auswirkung aber beschränkt sei. Die Einengung ergebe sich daraus, daß die Wertungen von den Interessen der Rechtsgenossen bestimmt werden. Diesen Ausführungen sei voll zugestimmt: ist es doch selbstverständlich, daß sich aus der Natur des Steuerrechts ergibt, daß Wertungen und Interessen fast immer auseinanderfallen. Zumeist stehen die Interessen der Verwaltung denen der Steuerpflichtigen konträr gegenüber. In den letzten Jahren ist zudem das Steuerrecht immer stärker differenziert worden; das hat die ohnehin vorhandene Interessendivergenz noch erheblich vergrößert. Dementsprechend ist der Grundstock der gemeinsamen Wertungen zusammengeschrunpft.

Kruse hat jedoch sein Wertungssystem zu klein und nicht den Besonderheiten des Steuerrechts entsprechend angelegt. Ein hervorragender staatsrechtlicher Wertungsbezug, aus dem sich eine entsprechende Folgerung für die Nichtgeltung des Gewohnheitsrechts im Steuerrecht ergibt, wurde nicht beachtet. Der erste Schritt, der das Anfangsglied für die Gedankenkette liefert, die schließlich zu der angedeuteten Folgerung führt, besteht in der Darstellung der wirtschafts- und staatspolitischen Bedeutung der Steuergesetzgebung. Hierzu sei Günter Schmölders 3) das Wort gegeben:

1) Rümelin, Die bindene Kraft des Gewohnheitsrechts und ihre Begründung;

2) Kruse a.a.O., S. 222.

3) Schmölders, Finanzpolitik, S. 198.

"Gilt in der Finanzwissenschaft schon die Gebührenpolitik als Aufgabe höchster Verwaltungskunst, so darf die Steuerpolitik den Rang einer Aufgabe höchster Staatskunst für sich in Anspruch nehmen. Revolutionen und Staatsgründungen sind aus Steuerüberspannungen und verfehlten Besteuerungsmethoden hervorgegangen, Staaten von Weltmachtrang sind infolge innerer Steuerkämpfe zerfallen oder auf die Stufe politischer Bedeutungslosigkeit herabgesunken und die Entwicklung des modernen Parlamentarismus ist ohne die Auseinandersetzung der Stände mit der Krone um das Steuerbewilligungsrecht nicht zu denken."

Die Art der Aufbringung öffentlicher Mittel durch die Besteuerung ist heute nicht mehr nur eine Frage der politischen Zweckmäßigkeit oder staatsrechtlichen Ordnung, sondern das zentrale Problem der Wirtschaftsverfassung geworden. Die Bedeutung der modernen Steuerpolitik kann nicht hoch genug für die Entwicklung des gesamten europäischen Westens im Rahmen der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft veranschlagt werden. Daß die einzelnen nationalen Steuersysteme, die zu vereinheitlichten Spitaler 1) schon 1954 als dringlich bezeichnet hat, einen ausschlaggebenden Integrationsfaktor für die wirtschaftliche und somit auch politische Einigung Europas darstellen, wird heute von niemanden mehr bestritten 2). Die Schaltstellen sind der Bundestag bzw. die entsprechenden Gremien auf Landesebene, die Steuerverwaltung und die Steuergerichte. Nur die Tätigkeit dieser Staatsorgane gewährleistet eine wirksame und den Anforderungen entsprechende Steuerpolitik.

1) Spitaler in der Festschrift für Ottmar Bühler zum 70. Geb. Tag, S. 210 ff (S. 231); sowie in Stb. Jb. 1960/61, S. 379 ff (S. 383).

2) Bellstedt, Die Steuer als Instrument der Politik; S. 20: "..., daß die Steuern also zugleich auch ein Instrument der Herrschaftsausübung sind."

Nachdem die Bedeutung, das Ausmaß und die weit verästelte Einflußnahme der staatlichen Tätigkeit hinsichtlich der Steuerpolitik in Umrissen aufgezeichnet wurde, ist es nun angebracht, auf ein staatsrechtliches Phänomen aufmerksam zu machen, dessen Darstellung das nächste Glied auf dem Weg zur Lösung der aufgeworfenen Frage nach einem staatsrechtlichen Wertungsbezug ergibt.

Die Tätigkeit des Staates - im vorliegenden Fall das steuerpolitische Handeln - darf nicht von dessen Sein getrennt werden. Das Sein des Staates liegt wesentlich im Existenz- und Sinngehalt der Tätigkeit, die er entfaltet 1). Dieser Umstand bedeutet zugleich, daß die Existenz des Staates und die Tätigkeit des Staates nicht als zwei selbständige Größen gedacht werden dürfen, die äußerlich nur dadurch verbunden sind, daß die Existenz die Tätigkeit hervorbringt. Beides, sowohl das Sein wie die Tätigkeit sind der Staat; der Staat ist nur durch seine Tätigkeit. Der Staat darf daher gerade in seiner Tätigkeit nicht als ein Ding für sich vorgestellt werden, das für seine Bürger und an ihnen tätig wird 2). Aus diesem Verhältnis zwischen Sein und Tätigkeit des Staates ergibt sich, daß Essentiale des einen notwendigerweise auch ein Essential des anderen sein muß.

1) Krüger a.a.O. S. 205/206

2) Krüger a.a.O. S. 674.

Vergegenwärtigt man sich, daß der Staat ein Wert an sich ist 1, 2) und nicht erst ein Wert durch das, was er für andere Werte bedeutet 3), so wird damit gleichzeitig auch die Eigenwertigkeit der staatlichen Tätigkeit sichtbar. Die äußerst schwierige Frage nach dem Wesen des Staatswertes oder des politischen Wertes würde von der Aufgabenstellung dieser Arbeit wegführen. Krüger 4) sieht ihn darin, daß er Element und Modus des Staatsbewußtseins, daß er notwendige Verwirklichung des gedachten Staatswesens ist.

Die finanzwissenschaftlichen, steuerpolitischen und staatsrechtlichen Ausführungen haben zu folgendem Ergebnis geführt: die steuerpolitische Tätigkeit des Staates, in Besonderheit der betreffenden Staatsorgane, ist von eminenter Wichtigkeit; die Staatstätigkeit nimmt unmittelbar am Gehalt des Staats-

-
- 1) Die weitere Arbeit hängt von der Beantwortung der Frage ab, welche Bedeutung dem Staat als Denkbegriff zukommt. Jellinek etwa begreift den Staat nur als Zusammensetzung der 3 Elemente Gebiet, Volk und Gewalt; Hans Kelsen setzt dagegen Staat und Rechtsordnung (im Sinne der reinen Rechtslehre) gleich; siehe hiezu bei Nawiasky Allgemeine Staatslehre 1. Bd. S. 7 ff, 93 ff. Mit Krüger (S. 152) begreife ich den Staat als eine bewußte Hervorbringung des menschlichen Geistes, der, einmal existent, aus sich selbst heraus seine Notwendigkeiten entwickelt. Es mag der Vergleich zu einem Kunstwerk gezogen werden, das nach der Vollendung durch seinen Schöpfer seine eigene Wertigkeit und sein besonderes "Leben" zu führen beginnt.
 - 2) siehe Häfelin, Die Rechtspersönlichkeit des Staates - Dogmengeschichtliche Darstellung, der auf den S. 160 - 164 eine ausführliche Darstellung jener Theorie bringt, die den Rechtsmehrwert der Staatspersönlichkeit hervorhebt und den Staat als Rechtsordnungssubjekt versteht.
 - 3) Krüger S. 677
 - 4) Krüger S. 679 ff (S. 711).

wertes teil, da diese Tätigkeit insofern nur "dynamisches Staats-Sein" ist. Mit der Bedeutung der Tätigkeit steigt auch deren Wertigkeit. Die steuerpolitische Tätigkeit beinhaltet also in beträchtlichem Umfang den Staatswert als solchen.

Die Entstehung des Gewohnheitsrechts beruht nach überwiegender Ansicht auf dem Rechtsgeltungswillen und dessen Aktualisierung während eines gewissen Zeitraumes durch ständige Übung; dies wurde bereits in seiner geschichtlichen Entwicklung und heutigen Auswirkung dargestellt. Die Mitwirkung eines staatlichen Organs erscheint nach dieser Auffassung als unnötig. Natürlich und unbekümmert hat Hugo 1) dies so formuliert:

"Das Volk kann auch manches selbst tun und der Stellvertreter freut sich darüber, daß ihm damit die Mühe und die Verantwortlichkeit - zwar keine juristische, aber doch die moralische, er habe unklug oder unsittlich gehandelt - erspart wird. Höchstwahrscheinlich paßt für die gegenwärtige Lage eines Volkes dasjenige, was es selbst macht, besser als was irgendeine Regierung sich für's Volk ausdenkt."

So frei von der Leber sind die heutigen Stellungnahmen im Zeichen des verfassungsrechtlichen und rechtsphilosophischen Gestrüpps nicht mehr abgefaßt, was aber kein Jota am gleichen Ergebnis verrückt: die Freizeichnung von der staatlichen Mitwirkung bei der Rechtschöpfung steuerrechtlicher Tatbestände.

Diese Freizeichnung findet statt, obwohl der Einzelne, die Gruppe oder das Volk in der jeweiligen gesellschaftlichen Struktur nur Wertträger des Rechtswertes ist 2), der streng

1) Hugo, Lehrbuch des civilistischen Cursus, 2. Bd. (Naturrecht), S. 17 ff.

2) Maunz-Dürig zu Art. 1 Abs. 1 Rand-Nr. 1, 2 und BVerf. G E n. F. 1, 32

vom Staatswert zu scheiden ist. Die Rechtsidee als Kern des Rechtswertes kann zwar ihre Ausgestaltung ohne die Mitwirkung staatlicher Organe durch die Einflußnahme der Allgemeinheit bzw. der diese vertretende soziale Einheit gewinnen. Daß zu dieser Tätigkeit primär der Staat berufen ist, versteht sich von selbst. Hinsichtlich der Konkretisierung des Rechtswertes in Form der Normsetzung sind also Staat oder Allgemeinheit berechtigt.

Ganz anders verhält es sich mit dem Staatswert, dessen enge Verbindung mit dem Rechtswert nicht verkannt wird 1). Wie oben dargestellt, kann sich der Staatswert oder der politische Wert nur durch eine Staatstätigkeit aktualisieren. Die beim Rechtswert anerkannte Möglichkeit der Verwirklichung durch die Allgemeinheit oder den Staat scheidet bei jener des Staatswertes aus. Der Allgemeinheit ist die Möglichkeit, den Staatswert auszubilden, benommen, da eben nur die Tätigkeit des Staates das einzig geeignete Mittel ist, diese Wertigkeit in steuerpolitische Entscheidungen einzugießen. Das Steuerrecht lebt "aus dem Diktum des Gesetzgebers" 2).

Die Ausführungen von Kruse gewinnen somit eine neue Ausdeutung. Kruse legt dar, daß die Möglichkeit der gemeinsamen Wertungen ausschlaggebend ist für die Entstehung des

1) Ein aktuelles Beispiel für das schwierige Verhältnis zwischen Rechtswert und politischem Wert stellt das Problem des freien Geleits für Regierungsvertreter der DDR dar.

Auf der einen Seite die aus dem Prinzip der Rechtsstaatlichkeit sich ergebenden und erforderlichen Maßnahmen gegen potentielle Mörder, auf der anderen Seite der Verzicht oder doch die weitgehende Abschwächung dieses rechtsstaatlichen Grundsatzes.

Die Einräumung des freien Geleits bezieht insoweit ihre Rechtfertigung nur aus der Bezugnahme auf den Staatswert. Siehe hiezu: Südd. Zeitung vom 10.5.1966 Nr. 111 S. 1: "Kompromiß über freies Geleit."

2) Klein in Wpr. 1966 S. 262.

Rechts; als obersten Wertmaßstab bezeichnet er die Rechts-
idee. Zumindest im Steuerrecht ist das Wertungssystem
weiter und komplexer beschaffen. Neben dem Rechtswert
hat auch der Staatswert entscheidende Bedeutung. Ohne
Bezugnahme auf den Staatswert, dessen Aktualisierung nur
durch den Staat als entsprechenden Wertträger erfolgen
kann, ist die Bildung steuergesetzgeberischer Maßnahmen
ausgeschlossen. Inwieweit auf diese Bezugnahme innerhalb
anderer Rechtsgebiete verzichtet werden kann, hängt davon
ab, welche Wertigkeit der Staatstätigkeit zukommt. Die
dem Gewohnheitsrecht eigene Freizeichnung von staatlicher
Mitwirkung ist hiermit im Bereich steuerlicher Rechtsschöpfung
ausgeschlossen. Die fehlende Mitwirkung des Staates ließe
ein essentielles Bestandteil zur Entstehung von Steuerrecht
missen.

Um ein Mißverständnis zu verhindern, sei darauf verwie-
sen, daß die Mitwirkung des Staates nicht an die Vorstel-
lungen der Gestattungstheorie 1) anknüpft. Die Mitwirkung
besteht nicht in der mehr oder weniger nur formellen Zu-
stimmung zu einem an sich fertigen Rechtssatz. Die Mit-
wirkung wird vielmehr als ein Vorgang verstanden, der ge-
eignet ist, den "Wert-Einsichten" des Staates nachhaltig
Ausdruck zu verleihen. Dieser Vorgang kann aber nur auf
dem in der Verfassung vorgezeichneten Weg durchgeführt
werden. Die Technizität dieses Vorgangs erschien dem Ver-
fassungsgeber als ausreichendes, aber nötiges Verfahren,
in dessen Rahmen der Gesetzgeber seine Wertungen und Ab-
sichten in die Form von Rechtsnormen gießen kann. Die
Aufnahme der RfE in die ESt-Richtl. genügt deshalb nicht.
In Bezug auf die staatliche Tätigkeit kommt es auf den
Wertträger an; das ist bei der Rechtsneubildung nicht Ver-
waltung oder Gericht, sondern einzig der Gesetzgeber.

1) Mokre S. 43 ff

Die gewohnheitsrechtliche Herausbildung von Steuerrecht ist neben den bereits vorgetragenen verfassungsrechtlichen Gründen auf alle Fälle wegen des mangelnden Bezugs auf den Staatswert nicht möglich 1).

1) Das VG Berlin kommt in DStZ (B) 1952 S. 431 ohne Begründung zu dem gleichen Ergebnis.

Viertes Kapitel

- A) Ist die Einräumung der Möglichkeit zur Bildung von RfE ein Ausfluß ungeschriebener Subventionskompetenz der Verwaltung?

Dem im zweiten und dritten Kapitel erarbeiteten Ergebnis könnte nun mit dem Einwand begegnet werden, daß die Handhabung der RfE auch bei fehlender Grundlage im gesetzten oder ungesetzten Recht nicht gegen Art. 20 Abs. III GG verstoße, da es dem betreffenden Steuerpflichtigen nur Vorteile einräume und nicht in seiner persönlichen und wirtschaftlichen Freiheit beschränke. Die Bildung von RfE sei nicht an den Gesetzesvorbehalt gebunden.

Durch die Bildung von RfE wird die Besteuerung realisierten Gewinns zeitlich verlagert. Der Fiskus verzichtet auf die sofortige Durchsetzung eines fälligen Steueranspruchs; die zuständige Finanzbehörde stundet die Steuerforderung. Dem Steuerpflichtigen im Zeitpunkt einer Not- und Krisenlage beizustehen, ist der Anlaß für die Steuerstundung. Dieser Gesichtspunkt der Rücksichtnahme auf die durch höhere Gewalt oder behördlichen Eingriff ausgelöste Notlage ist in der Rechtsprechung stets die eigentliche Rechtfertigung für die Bildung der RfE gewesen. Daß die wirtschaftliche Stärkung des Einzelnen durch die Steuerstundung auch im Rahmen einer Branche gewisse Auswirkungen hat, versteht sich von selbst. Das Verhalten des Fiskus stellt sich also im Ergebnis als eine Art fördernde und helfende Wirtschaftsintervention dar und es liegt nun nahe zu prüfen, ob den RfE Subventionscharakter zukommt.

Die Nationalökonomie ¹⁾ untergliedert die Subvention in zwei Hauptarten: einmal als direkte Subvention öffentliche Geldzuschüsse, zum anderen als indirekte Subvention solche Zuschüsse, die nicht als Geldüberweisungen, sondern als be-

¹⁾ Tautscher, Die öffentliche Wirtschaft, S. 145

günstige Zuteilung von Anlage- und Betriebsmittel (z.B. Kreditgarantien,, Steuernachlaß, Steuerstundung) gewährt werden. Freudenberg 1) führt aus, daß Zins-, Steuer- und Tarifiermäßigung als Einnahmeverzicht des Staates zu verstehen sei, "um nicht durch Verhinderung einer rentablen Produktion zur Hingabe von direkten Subventionen gezwungen zu sein."

Ibsen 2), der sich intensiv mit der rechtlichen Durchdringung des Subventionsbegriffs beschäftigt hat, hat die typischen Merkmale der Subvention herausgearbeitet und ihre Bedeutung im Einzelnen und im Zusammenhang aufgezeigt. Die Subvention muß zweck- und zielgerichtet sein 3). An erster Stelle nennt Ibsen die Milderung und Behebung von Krisen- und Notlagen als anerkannten Subventionszweck. Diese Intention liegt offensichtlich der Gestattung zur Bildung von RfE zu Grunde. Weiter muß die Aktualisierung der Subventionierung auf eine Initiative des Subventionsempfängers zurückzuführen sein 4); der Steuerpflichtige ergreift diese Initiative durch einen mittels der Schaffung von RfE modifizierten Gewinnausweis. Schließlich ist noch zu beachten, daß eine Gegenleistungspflicht als Subventionselement festgelegt sein muß 5). Mit dieser Pflicht ist die Erfüllung des Subventionszwecks gemeint. Es besteht eine Relation zwischen den Gründern und der Tatsache der Subventionsbewilligung einerseits und dem wirtschaftlichen Verhalten des Empfängers andererseits.

1) Freudenberg in "Beiträge zur Finanzwissenschaft", Nr. 2, 1934, S. 25

2) Ibsen in DVBl 1956, S. 461 ff, 498 ff, 602 ff.

3) Ibsen S. 501

4) Ibsen S. 502

5) Ibsen S. 504

Aus der, wie Ibsen formuliert, "subventionsimmanenten Bedingtheit einer Gegenleistungspflicht des Subventionsempfängers" 1) ergibt sich für die RfE eine neue Deutung. Die ausschließliche Betonung der höheren Gewalt oder des behördlichen Eingriffs als einzige Rechtfertigung für die Bildung von RfE ließ es nicht als verständlich erscheinen, warum die aufgedeckten stillen Reserven in ein funktionsähnliches Wirtschaftsgut gesteckt werden müssen. Sollte doch die Funktionsähnlichkeit nicht wie beim nicht gewinnverwirklichenden Tausch Indiz für eine wirtschaftliche Nämlichkeit sein. Es wäre durchaus sachgemäßer gewesen, dem Steuerpflichtigen zu gestatten, die aufgedeckten Reserven auch in anderen, nicht funktionsähnliche Wirtschaftsgüter zu stecken. Ist das Einwirken höherer Gewalt der Ausgangspunkt für die Bildung von RfE, so sollte es dem Steuerpflichtigen überlassen bleiben, die Krise innerhalb des Gesamtbetriebes durch Einsetzung geeigneter Mittel selbständig zu meistern. Durch die Einordnung der RfE in den Subventionsbereich hat die Forderung, die stillen Reserven auf ein funktionsähnliches Wirtschaftsgut zu übertragen, jedoch einen handfesten rechtlichen Hintergrund bekommen. Durch den vom Subventionsgeber begrenzt festgelegten Subventionszweck - Erhaltung des in der Notlage untergegangenen Wirtschaftsguts - ergibt sich eine entsprechende Gegenleistungspflicht.

Nachdem nun festgestellt ist, daß die Regelung des Abschn. 35 ESt-Richtl. dem Bereich der Subventionen zuzuordnen ist, erhebt sich die am Anfang gestellte Frage nach der Notwendigkeit einer gesetzlichen Grundlage für die Subventionierung. Daß der Staat, anders als der Privatmann, kein Recht zu Geschenken hat und daher auch als Mäzen einer besonderen

1) Ibsen S. 504

Legitimierung bedarf, steht fest 1,2,3). Die beiden Hauptkapitel dieser Arbeit haben ergeben, daß eine direkte durch gesetztes bzw. ungesetztes Recht normierte Subventionierung im Hinblick auf die RfE nicht vorliegt. Damit bleibt nur noch die Frage zu beantworten, ob die Exekutive allgemein über eine Subventionierungskompetenz ungeschriebenen Rechts verfügt.

Abgesehen davon, daß nach den oben dargelegten Überlegungen zum Rechtsquellencharakter des Gewohnheitsrechts im Steuerrecht die Annahme solchen ungeschriebenen Rechts verbieten würde, wird dies auch bei gegenteiliger Ansicht nur für die föderative Zuordnung von Bund und Ländern als solche anerkannt 4). Die öffentliche Subventionierung Privater 5) setzt dagegen stets voraus, daß die Exekutive mit ihr öffentliche Aufgaben wahrnimmt, zu denen sie nach dem Grundsatz verfassungsmäßiger Ordnung überhaupt legitimiert ist 6). Dementsprechend führt Ibsen 7) aus, daß es eine außerhalb der verfassungsmäßigen Ordnung bestehende Subventionierungs-Kompetenz der Exekutive als solche nicht gibt. Eine hinreichend präzise Legalisierung - etwa durch gesetzliche Globalermächtigung oder durch ein Subventionierungs-Spezialgesetz - der Subventionsaufgabe durch gesetztes Recht ist unabdingbares Erfordernis.

1) Koettgen in DVBl 1953, S. 485 ff

2) Ibsen S. 466

3) Maunz-Dürig zu Art. 20 GG Anm. 135

4) Ibsen S. 500

5) Im Finanzbericht 1966 der BReg., nachzulesen im "Spiegel" Nr.51 v. 12.12.1966, S.37, findet sich der Satz: "Grundsätzlich gehört zum Wesen einer freiheitlichen, marktwirtschaftlich ausgerichteten Wirtschaftsordnung, daß sich die am Wirtschaftsprozeß Beteiligten den durch den Markt bedingten Veränderungen aus eigener Kraft anpassen." Subventionen seien "mit den Prinzipien einer freien Marktwirtschaft" le-Forts.; 6) u.7) auf S.101

B) Die Möglichkeit einer Maßnahme nach § 131 AO im Hinblick auf Abschn. 35 ESt-Richtl.

In der bereits früher herangezogenen Entscheidung des FG Freiburg 1) zeigt das Gericht einen Weg auf, um die Besteuerung der aufgedeckten stillen Reserven zu verhindern; es führt aus:

"Man sollte weitgehend von einer Gewinnrealisierung absehen und zwar entweder in einer großzügigeren Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, oder, falls die dogmatischen Schranken des § 6 EStG als unüberwindlich erscheinen, in Anwendung des § 131 AO".

Über eine großzügige Auslegung des § 6 EStG ist - wie oben dargelegt - der Besteuerung der aufgedeckten stillen Reserven nicht zu entgehen. Ob der Hinweis auf § 131 AO helfen kann, soll im folgenden näher geprüft werden:

Durch § 131 AO wird den Finanzbehörden die Möglichkeit gegeben, verschiedene Billigkeitsmaßnahmen zu ergreifen. So kann nach Abs. 1 S. 1 dieser Vorschrift Gegenstand einer Billigkeitsverfügung der Erlaß von Steuerforderungen sein, d.h. die vollständige oder teilweise Aufhebung der Steuerforderung. Weiter kann nach Abs. 1 S. 2 seit der Neufassung der Vorschrift eine Billigkeitsmaßnahme auch darin bestehen, daß Besteuerungsgrundlagen, m.a.W. Bestandteile des konkret verwirklichten Steuertatbestandes bei Festsetzung der Steuer

Forts. v. S.100, Fußn. 5)

diglich vereinbar, wenn sie als Start-, Anpassungs- oder Überbrückungshilfen dienen.

6) Koettgen in DVBl 1953, S. 487.

7) Ibsen S. 500

1) FG Freiburg in EFG 1963, S. 150.

nicht berücksichtigt werden. Bei den Steuern vom Einkommen können mit Zustimmung des Steuerpflichtigen gemäß Abs. 1 S. 3 aus Billigkeitsgründen einzelne Besteuerungsgrundlagen, soweit sie die Steuer erhöhen, erst zu einem späteren Zeitpunkt berücksichtigt werden. Zu Abs. 1 S. 2 besteht u.a. der Unterschied darin, daß die Maßnahme nach Satz 3 stundungsartigen Charakter hat 1). Ebenso wie das FG Stuttgart 2) auf Satz 3 die Bildung einer Preisdifferenzrücklage gestützt hat, wären auch die RfE unter Satz 3 zu subsumieren, falls es im Einzelfall eine unbillige Härte wäre, die Steuer zu erheben.

Die unbillige Härte kann nun in der Sache selbst oder in der Person des Steuerpflichtigen begründet sein.

Sachliche Billigkeitsgründe sind solche, die aus dem steuerlichen Tatbestand selbst hervorgehen und von den außerhalb dieses Tatbestandes liegenden persönlichen Gründen, insbesondere den wirtschaftlichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen, unabhängig sind. Bevor jedoch der betreffende Einzelfall daraufhin überprüft werden kann, ob eine unbillige Härte vorliegt, ist festzustellen, ob der Gesetzgeber das Vorhandensein unbilliger Härten in Kauf genommen und gebilligt hat. § 131 AO kann nämlich nicht dazu dienen, eine vom Gesetzgeber nicht gewollte Befreiungsvorschrift zu ersetzen 3). Diese Vorschrift soll der Finanzbehörde vielmehr die Möglichkeit geben, Härtefällen, die vom Gesetzgeber nicht vorauszusehen waren, Rechnung zu tragen, nicht aber dem Gesetzgeber bekannte und von ihm hingenommene steuerliche Auswirkungen abzumildern 4). Eine Verwirklichung von Maßnahmen der Wirtschafts- (Konjunktur-), Arbeits-, Sozial- und Kulturpolitik

1) Tipke-Kruse zu § 131 AO Rdn. 17

2) FG Stuttgart in EFG 1958, S. 361.

3) BFH in BStBl 1963 III 150

4) BFH in BStBl 1964 III 589

kann nicht über § 131 AO erfolgen 1). Im Leitsatz 3 seines Urteils vom 27.3.1958 hat der BFH 2) dies auf folgende einprägsame Formen gebracht:

"Billigkeitserlasse aus sachlichen Gründen sind nur insoweit als innerhalb der Ermessensgrenzen liegend durch die Ermächtigung des § 131 AO gedeckt, als nach dem erklärten oder mutmaßlichen Willen des Gesetzgebers angenommen werden kann, daß der Gesetzgeber im Sinne des beabsichtigten Erlasses entschieden haben würde."

Inhalt und Ergebnis des 2. Kapitels dieser Arbeit war jedoch, daß der Gesetzgeber ausdrücklich die Besteuerung aufgedeckter stiller Reserven verlangt, soweit nicht spezialgesetzliche Vorschriften eine Ausnahme gestatten. Dementsprechend ergibt sich, daß eine Billigkeitsverfügung im Hinblick auf Abschn.35 ESt-Richtl., die sich auf eine aus der Sache selbst ergebende unbillige Härte bezieht, nicht zulässig ist. Sie würde eine Maßnahme der Exekutive darstellen, die den Gesetzeswillen verändert und damit wegen eines Verstoßes gegen Art. 20 Abs.III GG rechtswidrig sein.

Persönliche Billigkeitsgründe lassen die Einziehung von Steuern in Anbetracht der wirtschaftlichen Lage des Steuerpflichtigen unbillig erscheinen. Wie bei den sachlichen Billigkeitsgründen darf auch in diesem Rahmen eine Maßnahme nach § 131 AO nur erfolgen, wenn der Steuerpflichtige in einer außerhalb der Vorstellungen liegenden und diesen auch widersprechenden Weise benachteiligt wird 3). Hieraus ergeben sich anschließende Folgerungen: soweit der Gesetzgeber durch die Schaffung von speziellen Vorschriften dem Steuer-

1) Tipke-Kruse zu § 131 AO Rdn.11

2) BFH in BStBl 1958 III 248.

3) Tipke-Kruse zu § 131 AO Rdn. 7

pflichtigen bereits Erleichterungen geschaffen hat, ist daneben eine Hilfestellung durch die Finanzbehörden in Anwendung des § 131 AO ausgeschlossen. Das bedeutet, daß in allen jenen Fällen, die durch § 6b EStG und § 51 Abs.1 Ziff. 2b EStG erfaßt werden, eine Billigkeitsverfügung nicht zulässig ist. Insoweit hat der Gesetzgeber eindeutig zu verstehen gegeben, daß dem Steuerpflichtigen nur auf die im Gesetz vorgesehene Weise geholfen werden soll. In allen jenen Fällen, die von § 6b und § 51 Abs.1 Ziff. 2b EStG nicht betroffen sind, ist eine Billigkeitsverfügung aus persönlichen Gründen grundsätzlich möglich. Die Finanzbehörden haben bei diesen Sachgestaltungen jedoch eine grundsätzliche Prüfung darüber vorzunehmen, ob im Einzelfall eine unbillige Härte, eine Erlaßbedürftigkeit und eine Erlaßwürdigkeit vorliegen. Ein Ermessen der Behörde ist entgegen der Rechtsprechung des BFH nicht gegeben 1, 2, 3, 4). Der BFH erkennt den Begriff der "unbilligen Härte" zwar als unbestimmten Rechtsbegriff an, gesteht jedoch der Verwaltung in Ausfüllung dieses Begriffs einen Beurteilungsspielraum zu.

In Übereinstimmung mit dem OVG Münster 5) ist zwar anzuerkennen, daß die unbestimmten Rechtsbegriffe zumeist um einen festen Begriffskern einen diffusen Begriffshof aufweisen 6). Im Hinblick auf § 131 AO läßt sich jedoch sagen, daß angesichts der seit 1919 ergangenen Rechtsprechung der Begriffshof eingeengt worden ist. In dem verbleibenden unbestimmten Bereich kann die Frage, ob eine unbillige Härte vorliegt, nur bejaht oder verneint werden; für ein Er-

1) BFH in BStBl 1951 III 107

2) BFH in BStBl 1962 III 290

3) BFH in BStBl 1965 III 206

4) BFH in BStBl 1966 III 211.

5) OVG Münster in BB 1963 S. 844

6) Kruse in StW 1962 S. 715 ff (S.723)

messen ist kein Raum. Als Maßstab bei der Beantwortung sind jene objektiven Wertmaßstäbe heranzuziehen, die sich aus der Rechtsprechung ergeben 1).

Die Bedeutung des § 131 AO erschöpft sich jedoch mit den obigen Feststellungen über seine Anwendung im Rahmen der RfE noch nicht; diese Vorschrift hat auch methodische Konsequenzen. Mit der herrschenden Meinung 2) ist nämlich davon auszugehen, daß § 131 AO eine erschöpfende Regelung aller jener Maßnahmen darstellt, die im Steuerrecht aus Billigkeitsgründen einen Erlaß oder eine Stundung gemäß § 131 Abs.1 S.3 AO ermöglicht. Eine auf allgemeine Billigkeitserwägungen gestützte Maßnahme ist ausgeschlossen.

C) Zusammenfassende Schlußdarstellung der gewonnenen Einzelergebnisse dieser Arbeit.

I.

1.) Aus der Zusammenschau der §§ 6, 6b, 51 Abs.1 Ziff.2b EStG und § 131 Abs. 1 S. 3 AO ergibt sich, daß die Regelung des Abschn. 35 ESt-Richtl. weder durch Auslegung noch durch Rechtsfindung *praeter legem* (Lückenfeststellung und Lückenfüllung) einen gesetzlichen Rückhalt im gesetzten Steuerrecht findet.

2.) Die Bildung von RfE kann nicht auf ungeschriebenes Recht gestützt werden. Im Steuerrecht ist die Bildung von Gewohnheitsrecht ausgeschlossen. Die Normsetzung ist ausnahmslos im Steuerrecht an das verfassungsmäßige Mitwirken der gesetzgebenden Körperschaft gebunden.

1) List in StW 1965 S. 617 ff (S. 620)

2) Tipke-Kruse zu § 131 AO Rdn. 2
Mattern-Messmer RA0, Rdn. 858.

II.

- 1.) Es gibt kein ungeschriebenes Subventionierungsrecht der Exekutive, auf das die Zulassung von RfE gestützt werden könnte.
- 2.) Die Gestattung einer Bildung von RfE im Wege von Billigkeitsverfügungen nach § 131 Abs. 1 S. 3 AO ist aus sachlichen Gründen nicht möglich.
Eine Billigkeitsmaßnahme aus persönlichen Gründen ist nur in den Fällen zulässig, die nicht bereits durch die §§ 6b, 51 Abs. 1 Ziff. 2b EStG geregelt sind.

III.

Die Bildung der RfE und deren Gestattung durch die Finanzbehörden verstößt somit gegen den Verfassungsgrundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (Art. 20 Abs. III GG) und ist rechtswidrig.

Lebenslauf

Am 5.2.1940 wurde ich in München geboren. Ich besuchte die Volksschule und das Luitpold-Gymnasium in München bis zum Abitur am 15.7.1960. In den folgenden Jahren studierte ich an der Universität München. Am 18.12.1964 bestand ich in München das erste juristische Staatsexamen. Während des SS 1965 und des WS 1965/66 war ich als ordentlicher Hörer an der Universität in Mainz eingeschrieben. Meine mündliche Doktorprüfung legte ich am 8.7.1968 ab. Zur Zeit bin ich Rechtsreferendar in München.

